

**FACULDADES INTEGRADAS  
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**DIREITOS E GARANTIAS DO CONTRIBUINTE – O CÓDIGO DE  
DEFESA DO CONTRIBUINTE**

Giovani Rodrigues Coladello

Presidente Prudente/SP  
2006

**FACULDADES INTEGRADAS  
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**DIREITOS E GARANTIAS DO CONTRIBUINTE – O CÓDIGO DE  
DEFESA DO CONTRIBUINTE**

Giovani Rodrigues Coladello

Monografia apresentada como requisito parcial de conclusão de Curso para obtenção de Grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Osvaldo Santos de Carvalho.

Presidente Prudente/SP  
2006

Monografia apresentada como requisito parcial de conclusão de curso para obtenção do Grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Osvaldo Santos de Carvalho.

## **DIREITOS FUNDAMENTAIS E O CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE**

---

Osvaldo Santos de Carvalho  
Orientador

---

Fabício de Oliveira Klebis

---

Nivaldo Manea Bianchi

Presidente Prudente/SP, 25 de novembro de 2006.

*In memoriam à Dona Odila Serrão Coladello, minha querida avó paterna, uma vida infelizmente interrompida prematuramente, contudo, ocupa um espaço todo especial em meu coração e maravilhosas lembranças dos bons tempos juntos.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, o início da vida.

Agradeço também aos meus pais, Coladello e Célia, pelo carinho e atenção com que me criaram todos esses anos, pelo ombro amigo sempre disposto a dividir as derrotas e pelo sorriso aberto para comemorar as vitórias e, ainda, por toda confiança depositada ao longo da minha vida acadêmica.

Agradeço ainda à minha irmã Sarita, pelo conselho sábio quando tanto precisei, pelas brincadeiras de criança, enfim, por todo companheirismo ao longo de nossas vidas, sentimentos fortes, que a atual distância física não apagaram e nunca conseguirão.

Agradeço também ao meu mestre, amigo e orientador Osvaldo, por todo o tempo e atenção dispensados e pelos ensinamentos compartilhados, sempre me apontando os melhores caminhos a trilhar.

Finalmente, agradeço a todos que, de alguma forma, colaboraram para que o presente trabalho se tornasse realidade, seja na minha formação, seja com conselhos, ensinamentos.

## RESUMO

No presente trabalho, procura o autor explicitar a importância da tutela dos direitos e garantias do contribuinte como forma de limitar a atuação dos entes tributantes. Para tanto, parte de uma noção geral do direito tributário, conceituando tributo, definindo suas espécies, dando ao leitor uma visão panorâmica de cada um deles. Avançando no tema, aborda o subsistema tributário contido na Constituição Federal, enfatizando os princípios tributários constitucionais, os quais devem ser observados quando da elaboração das leis dessa natureza. São abordadas, também, as limitações ao poder de tributar, discorrendo sobre cada uma das hipóteses, quais sejam: as imunidades, as isenções e a não-incidência. Adentrando-se efetivamente o tema específico da presente produção, inicia-se a análise dos direitos e garantias individuais, traçando uma breve evolução histórica do tema, verificando, ainda, pontualmente alguns aspectos relevantes, como o direito ao silêncio, razoabilidade da lei tributária, dentre outros. Como instrumento capaz de efetivar a tutela dos direitos e garantias do contribuinte, analisa-se alguns dos diversos códigos ou ainda projetos de lei que visem instituir Códigos de Defesa do Contribuinte. Objetos de análise foram o Projeto de Lei Complementar Nacional nº 646/99, que pretende instituir o Código de Defesa do Contribuinte em âmbito nacional, bem como os diplomas de São Paulo (Lei Complementar Estadual nº 939/03), os Projetos do Rio Grande do Sul e do Rio de Janeiro (Projeto de Lei Complementar 122/03 e 1157/99, respectivamente), finalizando com a análise da Lei Complementar Municipal nº 144/05 de Presidente Prudente/SP, a qual institui o Estatuto do Contribuinte naquele município. Por fim, faz-se uma discussão acerca da diversidade de diplomas legislando sobre o mesmo tema e a segurança jurídica.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direitos e garantias do Contribuinte. Código de Defesa do Contribuinte. Estatuto do Contribuinte. Projeto de Lei Complementar nº 646/99. Estatuto do Contribuinte Estadual. Estatuto do Contribuinte Municipal.

## ABSTRACT

In this present writing, the author tries to elicit the importance of the taxpayer's rights as a way to limit the taxations entity's actions for that, starting from a general view from the tax law, explaining taxes, its species, making sightseeing from each one to the reader. Forwards into the topic, the tax system inside the federal constitution is mentioned, specially the tax's principles, that shall be observed before creating new laws. This writing still has an object the limitations about the taxes capacity, writing about each assumption (immunities, exemption and non-incurance assumption). Specifying the topic, the author starts analyzing the individual rights, eliciting the historical evolution, writing yet about some relevant points, like the silence right, taxes law, besides another. As an instrument able to be effect the tutela from the taxpayer's rights and guardianship, analyses some other codes or law projects that will build the taxpayer's code. The project law # 646/99 was analyzed, it has as main object to build the taxpayer's code, as well all Sao Paulo's laws (complemental law #939/03, Rio Grande do Sul and Rio de Janeiro's Projects (complementar project laws # 122/03 and #1157/99), lasting analyzing the Presidente Prudente's complementar law # 144/05 that mention about taxpayer from that city. Ending, it discussed about all the legal diplomas under the same topic and the legal confidence.

**KEYWORDS:** taxpayer rights. Tax Code. Taxpayer Act. Complementar Project Law # 646/99. São Paulo's taxpayer Act. Presidente Prudente's taxpayer Act.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	09
<b>1. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO</b> .....	11
1.1. Conceito, Definição e Considerações.....	11
1.2. Autonomia e Especialização.....	13
1.3. Tributos.....	15
1.3.1 Noções gerais.....	15
1.3.2 Conceito.....	15
1.3.3 Espécies de tributos.....	17
1.3.3.1 Impostos.....	18
1.3.3.2 Taxas.....	19
1.3.3.3 Contribuições de melhorias.....	21
1.3.3.4 Empréstimos compulsórios.....	22
1.3.3.5 Contribuições especiais.....	23
<b>2. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO</b> .....	26
2.1 Noções Gerais.....	26
2.2 Subsistema Constitucional Tributário.....	27
2.3 Princípios do Sistema Constitucional Tributário.....	28
2.3.1 Princípio republicano.....	28
2.3.2 Princípio da segurança jurídica.....	30
2.3.3 Princípio da legalidade.....	31
2.3.4 Princípio da irretroatividade da lei tributária.....	34
2.3.5 Princípio da anterioridade.....	36
2.3.6 Princípio da isonomia.....	39
2.3.7 Princípio da proibição do confisco.....	42



<b>3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....</b>	<b>45</b>
3.1 Noções gerais.....	45
3.2 Imunidades.....	46
3.3 Isenções.....	49
3.4 Da Não-incidência Tributária.....	51
<b>4. OS DIREITOS E GARANTIAS DO CONTRIBUINTE.....</b>	<b>53</b>
4.1 Direitos Fundamentais: Origem e Evolução.....	53
4.2 Os Direitos Fundamentais e a Constituição Brasileira .....	55
4.3 Capacidade Contributiva e Intributabilidade do Mínimo Existencial.....	56
4.4 Direito ao Silêncio no Âmbito Tributário.....	59
4.5 Razoabilidade das Leis Tributárias.....	62
<b>5. CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE.....</b>	<b>65</b>
5.1 No Âmbito Nacional: Projeto de Lei Complementar nº 646/99.....	65
5.1.1 Origem.....	65
5.1.2 Considerações gerais e abordagem crítica.....	67
5.2 O Código de Defesa do Contribuinte no Âmbito Estadual.....	71
5.2.1 Outros projetos no âmbito estadual.....	71
5.2.2 Comparativo entre os projetos estaduais.....	76
5.3 O Código de Defesa do Contribuinte no Âmbito Municipal.....	77
5.3.1 O caso do município de Presidente Prudente/SP.....	78
5.4 Diversidade de Códigos de Defesa do Contribuinte X Segurança Jurídica..	82
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>84</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>89</b>

## INTRODUÇÃO

Observa-se que, diante do apetite cada vez maior do Estado em tributar situações, ou até mesmo aumentar as tarifas de situações já tributadas, é inevitável a atuação do Estado tributante sem interferir na esfera patrimonial ou pessoal privada das pessoas, entretanto, essa interferência deve sofrer algum tipo de limitação, evitando abusos. E, como somente o Estado detém o poder de tributar, seja pela instituição ou majoração de tributos, essa limitação é o enfoque principal da presente pesquisa, a qual aborda os direitos e garantias do contribuinte com maior ênfase no diploma destinado à sua proteção, onde estão reunidas a maioria das disposições protetivas destinadas ao cidadão-contribuinte.

Ao longo desta pesquisa, o autor procurará, não somente identificar as formas limitativas impostas ao poder de tributação do Estado, mas também focar os princípios constitucionais tributários, pilstras do direito tributário brasileiro.

Será abordada, também, a idéia de que não basta tão somente a previsão constitucional ou ainda infraconstitucional de direitos atribuídos ao cidadão-contribuinte, sendo necessária uma maneira de colocá-los em prática. Para suprir essa necessidade surge o Projeto do Código de Defesa do Contribuinte, matéria que será abordada e desenvolvida oportunamente neste trabalho. Todavia, ousamos adiantar que o projeto de lei constitui um importante passo rumo à igualdade de tratamento entre o particular e os entes tributários, sendo ainda importante progresso rumo à justiça tributária, tão almejada por todos.

A pesquisa desenvolvida apresenta como objetivo geral o estudo dos dispositivos trazidos pela Carta Magna, Código Tributário Nacional e legislação esparsa, confrontando com as lições doutrinárias, sempre à luz do enfoque principal que é o estudo dos direitos e garantias do contribuinte, e a análise do Código de Defesa do Contribuinte, objetivo específico.

Os métodos utilizados neste estudo foram primordialmente o dedutivo, comparativo e histórico.

O método dedutivo parte de argumentos gerais para particulares. A proteção do contribuinte e a limitação do poder de tributar do Estado é uma idéia geral, trazida pela Constituição Federal, e que atualmente ganha espaço e importância no mundo

jurídico, culminando em normas e regras específicas para essa finalidade. Já, o método comparativo, realiza comparações, com a finalidade de verificar similitudes e explicar divergências. No presente estudo o autor buscou comparar e analisar os diplomas de proteção do contribuinte de âmbito nacional, estaduais e municipal. Por sua vez, o método histórico, o qual coloca o objeto de estudo sob a luz da História, foi utilizado de forma breve, estabelecendo um panorama evolutivo dos direitos e garantias fundamentais, as quais deram origem aos direitos do contribuinte, objeto de nosso estudo.

A técnica de pesquisa utilizada foi a de documentação indireta, por meio de pesquisa bibliográfica, através das contribuições de diversos autores que já abordaram alguns dos temas explorados, verificando-se o posicionamento particular de cada um e as discussões sobre o assunto em debate. Utilizou-se ainda a pesquisa documental, valendo-se de materiais que ainda não haviam sido explorados por doutrinadores, especialmente textos e projetos de lei.

O trabalho pode ser dividido em quatro partes: A primeira delas foi destinada a uma breve abordagem sobre o Direito Tributário Brasileiro, enfocando a definição de tributos e suas espécies (impostos, taxas, contribuições de melhoria empréstimos compulsórios e contribuições especiais).

Na segunda parte, reservada ao sistema constitucional tributário, traz noções de sistema e subsistema tributário contido em nossa Lei Maior, abordando ainda alguns dos princípios constitucionais tributários considerados mais relevantes para o estudo e por fim, as limitações ao poder de tributar (imunidades, isenções e hipóteses de não-incidência).

A terceira parte foi preenchida pelos direitos e garantias do contribuinte, apresentando uma breve evolução histórica do tema e a sua inclusão na Constituição Federal de 1988. Pontuamos ainda alguns aspectos particulares como o direito ao silêncio e a razoabilidade das leis tributárias, dentre outros temas, abordando por derradeiro o Projeto de Lei Complementar Nacional nº 646/99, instituidor do Código de Defesa do Contribuinte, fazendo ainda um comparativo entre os diplomas de defesa do contribuinte de esfera estadual e municipal, analisando ainda essa diversidade legislativa em face do princípio da segurança jurídica.

Finalmente, a quarta parte dessa pesquisa, se destina a algumas considerações finais e a conclusão alcançada com o presente estudo.

# 1. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

## 1.1 Conceito, Definição e Considerações

O Direito Tributário, também conhecido como a “disciplina jurídica dos tributos”, já foi parte integrante e dependente do direito financeiro, constituindo, todavia, na atualidade, um campo específico da ciência jurídica.

O Direito Financeiro, conceituado como sistema normatizador de toda atividade financeira do Estado, abarca também as prestações pecuniárias exigidas pelo Estado, englobadas pelo conceito de tributo. Ressalte-se que o direito financeiro tem por objeto a disciplina do orçamento público, das receitas públicas (as quais incluem as tributárias) e, ainda, da despesa e dívida públicas.

Grande discussão doutrinária envolve a autonomia do Direito Tributário em relação aos demais ramos do direito, como se verifica nos demais campos jurídicos, contudo, tal autonomia deve ser observada sob uma esfera restritiva, relativa.

Segundo Luciano Amaro (2003, p. 48), Direito Tributário é definido como “a disciplina jurídica dos tributos, abrangendo assim, todo o conjunto de princípios e normas reguladoras da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária.”

Varias outras definições acerca do assunto, insistem na idéia de que o objeto principal dessa ramificação do direito são as relações entre o Estado, tido como credor, e os particulares, ou seja, os devedores. Contudo, nem sempre é o Estado que figura no pólo ativo da relação jurídica, como também se verifica que nem sempre é o particular que ocupa o pólo passivo da obrigação.

Todavia, considera-se uma contradição lógica a atribuição do fato gerador ao Estado ou a outras entidades públicas, só admitindo em casos excepcionais a imposição sobre empresas industriais e comerciais do Estado que, não obstante, é aceito pela doutrina e jurisprudência norte-americana e européia.

Ainda, a partir da expressão “particulares”, sugere-se que apenas as pessoas físicas ou os nacionais (associada à expressão de “do povo”, também largamente empregada no direito tributário) seriam contribuintes, quando se sabe que as pessoas jurídicas, inclusive as de direito público e os estrangeiros (até mesmo residentes fora do Brasil), sujeitam-se à incidência de tributos.

Finalmente, o Direito Tributário não se compõe somente de receitas efetivas, sendo o empréstimo compulsório um desses exemplos, eis que, apesar de configurar ingresso financeiro, abrangido na noção de tributo, não é uma receita no sentido de recurso financeiro que acresça no patrimônio público, sem o dever da posterior devolução.

Em síntese, pode-se dizer que o sistema de normas que compõem o Direito Tributário regula a instituição das diferentes espécies tributárias. O Direito Tributário ainda engloba as disposições que cuidam das obrigações formais dos contribuintes ou responsáveis e também dos poderes e deveres da administração tributária, bem como os dispositivos que cuidam da definição de infrações tributárias e penalidades, como também as normas que retratam obrigações ajustadas pelo país em tratados internacionais e que se refletem no campo tributário.

A expressão “Direito Tributário”, utilizada atualmente para designar a disciplina jurídica dos tributos, foi preterida por expressões tais como, a genérica “direito financeiro”, e ainda “direito fiscal”, todas já superadas, apesar da larga utilização do adjetivo “fiscal” para qualificar assuntos relacionados com tributos.

Outra questão doutrinária que cerca o Direito Tributário é o fato do mesmo ser tratado como um ramo do Direito Público ou Privado. Nessa classificação a preponderância do interesse coletivo no direito dos tributos é evidente. Desse interesse coletivo, deriva também o caráter cogente de suas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária.

## 1.2 Autonomia e Especialização

É evidente que não se pode falar em autonomia deste ou daquele ramo do direito, querendo significar que ele tenha vida própria e independente dos demais setores.

Afirma a doutrina majoritária que a autonomia do direito tributário é apenas didática, argumentando que não pode existir norma jurídica, inclusive a tributária, independente da totalidade do sistema jurídico.

Ainda que didática, essa autonomia não pode ser considerada em termos absolutos, pois não é possível estudar as disposições do Direito Tributário deixando-se de lado suas conexões com preceitos integrantes de outros ramos do direito, eis que o ordenamento jurídico é uno, sendo inevitável o relacionamento dos variados ramos, ainda que tratados de forma especializada, caracterizando-se por uma pseudo autonomia.

A autonomia, preconizada pela doutrina, muitas vezes se confunde com a especialização das disciplinas jurídicas, que ocorre com frequência, principalmente para fins didáticos. Essa especialização faz com que, em inúmeras vezes, o mesmo instituto se apresente em “diferentes” ramos do direito com a mesma conformação.

Dessa feita, o Direito Tributário é apenas um setor do Direito Financeiro que, atingindo relativo grau de complexidade, passou a ser legislado em diplomas normativos específicos e a ser objeto de estudos sistemáticos.

Diz-se que o Direito Tributário tem autonomia legislativa, científica e didática, contudo, insta ressaltar que essa autonomia é sempre relativa. Não há se falar em legislar, teorizar e ensinar matéria tributária sem que estejam presentes conceitos estruturados em outros ramos do direito.

Dado o caráter relativo da autonomia de qualquer ramo do direito, sempre que se estuda essa questão têm-se que referir aos entrelaçamentos que existem entre os vários setores do ordenamento jurídico.

Importante ressaltar as relações do Direito Tributário com o Direito Constitucional. Primeiramente porque é na Constituição que se encontra o próprio

fundamento de validade do tributo. Com efeito, é a Constituição, a partir da outorga de competência tributária para as várias pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), que define os lineamentos básicos do sistema tributário nacional (os princípios constitucionais tributários, as imunidades, etc), sendo que o conjunto de normas sobre tributos, contido na Constituição, compõe o que se poderia chamar de “Direito Tributário Constitucional”.

A seguir, analisar-se-á a relação com o Direito Administrativo, onde poderá ser observado que a arrecadação e a fiscalização de tributos opera-se por meio dos órgãos que compõem a administração pública.

Inescondível, ainda, a relação do Direito Tributário com o Direito Financeiro; primeiro, porque é resultado da especialização deste; segundo, porque conceitos que permanecem na seara do direito financeiro são objeto de cogitações de relevo para o Direito Tributário.

Ainda, o Direito Civil, fornece farta matéria-prima para a lei fiscal, quais sejam: os contratos, as relações de família, as questões sucessórias, a propriedade.

O Direito Penal, além de sancionar criminalmente os ilícitos tributários considerados mais graves, fornece ao Direito Tributário um conjunto de princípios extremamente útil no campo das infrações e penalidades fiscais de caráter não delituoso.

Por fim, a relação com o Direito Internacional, tem se destacado pelo crescimento de acordos e tratados que versam sobre matéria tributária, visando facilitar o comércio internacional de produtos e bens, serviços e capitais. O conjunto das normas que regulam os tributos no âmbito internacional constitui o que se costuma chamar de “Direito Tributário Internacional”.

Pode-se perceber que a proximidade da relação do Direito Tributário varia com relação aos diversos campos da ciência jurídica, porém, é inegável a sua existência.

Os processos tributários emprestam o procedimento previsto no Código de Processo Civil, não impedindo que a lei específica disponha de outra forma, e, para imposição de penas e sanções penais, vale-se das normas trazidas pelo Código de Processo Penal.

## **1.3 Tributos**

### **1.3.1 Noções gerais**

O tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo, dessa forma, com os indivíduos para o custeio das despesas coletivas.

Pela observância do fenômeno da tributação sob esse ângulo, temos, como devedor da obrigação tributária, o “contribuinte”, isto é, aquele que, juntamente com outros, entrega a contribuição ao Estado.

O tributo, portando, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, e, hoje, funda-se na lei como expressão da vontade coletiva.

Apresentam-se como receitas derivadas, arrecadadas pelo Estado para financiar a despesa pública. Importante lembrar, porém, que não somente o Estado é o titular da capacidade de arrecadar tributos, pois no campo chamado “parafiscalidade”, há tributos arrecadados por entidades não estatais a quem a lei confere a condição de beneficiárias de ingressos financeiros por ela instituídos.

### **1.3.2 Conceito**

Nota-se que o papel de conceituar institutos atinentes à ciência jurídica geralmente fica relegado à atividade doutrinária, contudo, o Código Tributário Nacional (Lei Complementar nº 36/67), em seu artigo 3º, tratou de conceituar o que seja tributo, senão vejamos: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em



moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída pela lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Esse conceito, trazido no texto da lei, visa explicar:

- a) o caráter pecuniário da prestação tributária;
- b) a compulsoriedade dessa prestação, idéia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, não sendo levada em consideração a vontade das partes que contribuirão para esse pagamento;
- c) a natureza não sancionatória de ilicitude, que não se refere à sanção de atos ilícitos;
- d) a origem legal do tributo, sendo sanção instituída única e exclusivamente por lei e
- e) a natureza vinculada da atividade mediante a qual se cobra o tributo, não cabendo aqui se falar em atividade discricionária.

O conceito contido no Código Tributário sofre duras críticas pela doutrina, quer seja pela redundância do texto da lei, quer pela imprecisão de seus termos, dentre outras. Dessa forma, visando suprir as deficiências trazidas no conceito legal de tributo, traz-se à baila a definição utilizada pelo Professor Luciano Amaro (2003, p. 54): “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devia ao Estado ou entidades não estatais de fins de interesse público.”

Ao dizer que o tributo é uma prestação instituída em lei, não apenas se contempla o princípio da legalidade do tributo, como também se ressalta a origem legal do tributo, e, por essa natureza legal, deduz-se que o nascimento da obrigação tributária não tem por base a vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas sim o comando legal.

Importante ressaltar que um dos poucos, talvez o único aspecto voluntário do contribuinte em relação à obrigação tributária, seja a decisão de efetuar uma operação ou ato que configure fato gerador da obrigação (propriedade de veículo, prestação de serviços, etc).

### 1.3.3 Espécies de tributos

Quando nos referimos às figuras tributárias (impostos, taxas, dentre outros), relevante é a lembrança de que a Constituição atribui à lei complementar a função de conceituar tributo e suas espécies, previsão contida no artigo 146, inciso III da Constituição Federal.

Grande discussão doutrinária cerca a natureza tributária, ou não, de algumas das prestações exigidas pelo Estado, notadamente os empréstimos compulsórios e certas figuras geralmente batizadas como “contribuições”.

O interesse sobre essas questões não está só na discussão acadêmica, pois, da capitulação de tais figuras como espécies tributárias, depende sua sujeição aos princípios tributários, cuja explicação pode modificar, ou mesmo em dadas situações, inviabilizar a exigência.

Esses debates hoje se atenuaram, pois a atual Constituição, como regra, submeteu todas as discutidas exações aos princípios tributários, além de ter desenhado as taxas de modo a diferenciá-las dos impostos, neste caso, a exemplo do que já haviam feito na Constituição de 1967.

A Constituição, todavia, não se preocupou em definir as espécies de tributo nem em classificá-los, limitando-se a arrolá-los, conforme se verifica abaixo:

- a) impostos, instituíveis pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios, conforme partilha constante dos arts. 153 e 154 (União), 155 (Estados e Distrito Federal) e 156 (Municípios e também o Distrito Federal);
- b) taxas, instituíveis por essas mesmas pessoas políticas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, ainda que potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 145, II);
- c) contribuição de melhoria, decorrente de obra pública, também instituível pelas mesmas pessoas públicas (art. 145, III);

- d) pedágio, instituível igualmente pelas pessoas políticas mencionadas, em razão da utilização de vias por elas conservadas (art. 150, V).
- e) empréstimos compulsórios, instituíveis pela União, nas hipóteses previstas no art. 148;
- f) contribuições sociais, instituíveis pela União (art. 149);
- g) contribuições de intervenção no domínio econômico, também instituíveis pela União (art. 149);
- h) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, instituíveis igualmente pela União (art. 149);
- i) contribuição para custeio de sistema de previdência e assistência social, em benefício dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios, instituível por pessoas políticas, e cobrável dos respectivos funcionários (art. 149, §1º, renumerado pela EC n.º 33/2001).

### **1.3.3.1 Impostos**

O imposto é definido pelo artigo 16 do Código Tributário Nacional: “Art. 16 Imposto é o tributo, cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

O fato gerador do imposto é uma situação que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. A atuação do Estado, dirigida a prover o bem comum, beneficia o contribuinte, mas esse usufrui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não pelo fato de ser contribuinte.

Como o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o contribuinte se vincula.

### 1.3.3.2 Taxas

As taxas são tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir em: no exercício regular do poder de polícia ou na prestação ao contribuinte, ou colocado à disposição desse, de serviço público específico e divisível (CF, art. 145, II; art. 77 Código Tributário Nacional).

Como se observa, o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa que aproveita aquela atividade.

Existe determinado tipo de taxa que decorre do exercício regular do poder de polícia. O Poder de Polícia está previsto no art. 78 do Código Tributário Nacional e compreende o poder de limitar e disciplinar direitos e deveres com base no interesse público, regulando questões pertinentes à segurança, à higiene, à ordem, dentre outros, *in verbis*:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública, que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais.

Observe-se que a taxa decorrente do Poder de Polícia tem por justificativa o efetivo exercício de atos relacionados a esse poder, sendo que, para que se proceda essa cobrança, impõe-se o efetivo exercício da fiscalização, sendo irregular a cobrança feita por simples amostragens.

Ainda quanto à taxa, há que se falar desse tributo com relação aos serviços públicos disponibilizados pelo Estado, que configura a segunda hipótese autorizadora da cobrança da taxa. Assim, a taxa é a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico, divisível e compulsório, prestado ao contribuinte ou

colocado à sua disposição, conforme previsto no artigo 79 do Código Tributário Nacional:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte;

a) efetivamente, quando for por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas;

III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

O serviço, conforme previsto no artigo acima, pode ser usado pelo contribuinte de forma efetiva ou potencial. Diz-se efetivo, quando por ele for usufruído, a qualquer título. Potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, tais serviços sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

Como serviços públicos compulsórios colocados à disposição da população, podem ser citados a água e o esgoto nas localidades que não admitem o uso de poços ou fossas.

Tem prevalecido em nosso ordenamento jurídico a orientação de que a natureza jurídica da remuneração decorre da essência da atividade realizadora, não sendo afetada pela existência da concessão. O concessionário recebe remuneração da mesma natureza daquela que o poder concedente receberia se prestasse diretamente o serviço.

Quer no exercício do Poder de Polícia, quer na colocação de um serviço à disposição do contribuinte, temos uma atividade estatal específica, ao contrário do que ocorre no imposto. Por isso, a taxa costuma ser classificada como uma espécie de tributo vinculado a uma atuação estatal específica.

O serviço público que caracteriza o fato gerador da taxa tem que ser relativo ao contribuinte desta, e não à coletividade em geral, permitindo que se verifique o vínculo entre o sujeito passivo do tributo e os serviços oferecidos.

Específicos serão os serviços quando puderem ser previamente determinados, destacados em unidades autônomas de intervenção, em áreas

delimitadas de atuação. Indivisíveis, quando não puderem ser suscetíveis de utilização separadamente por parte dos seus usuários, individualmente e mensurável.

Quanto à essa especificidade e indivisibilidade, podemos citar a lição do Professor Roque Carrazza (2005, p. 43):

Para melhor compreensão desta idéia, recordamos que os serviços públicos se dividem em geral e específicos. Os serviços gerais, ditos também universais, são prestados *uti universi*, isto é, indistintamente a todos os cidadãos. Eles alcançam a comunidade, como um todo considerada, beneficiando número indeterminado (ou, pelo menos, indeterminável) de pessoas. É o caso de serviços de iluminação pública, de segurança pública, de diplomacia, de defesa externa do País, etc. Todos eles não podem ser custeados no Brasil, por meio de taxas, mas, sim, das receitas gerais d Estado, representadas, basicamente, pelos impostos.

Por fim, competente para instituir e cobrar a taxa é a pessoa política (União, Estado, Distrito Federal ou Municípios) legitimada para a realização da atividade que caracterize o fato gerador do tributo.

### **1.3.3.3 Contribuições de melhorias**

A Contribuição de melhoria tem como fato gerador a valorização do imóvel do contribuinte em razão de obra pública (construção de praça, rede elétrica, etc). Os beneficiários diretos da obra arcam com seu custo, total ou parcialmente.

Cada contribuinte não pode ser obrigado a pagar quantia superior à valorização de seu imóvel. O total arrecadado, por sua vez, não pode ser superior ao custo da obra, conforme preceitua o art. 81 do Código Tributário Nacional.

Entretanto, defendendo posição diametralmente antagônica, surge o Prof. Roque Antonio Carrazza (2005, p. 528), sustentando que a Constituição Federal de 1988 não prevê o limite global do custo total da obra para a fixação do montante. Ou seja, observado o limite individual (nenhum contribuinte pagará pela obra mais do

que obteve com a valorização de seu imóvel), não há qualquer proibição de que o total arrecadado supere o custo total da obra.

Em que pese o notável saber jurídico do doutrinador alhures, este não parece ser o pensamento mais abalizado, sendo inclusive a limitação reconhecida pelos Tribunais superiores pátrios.

Assim sendo, a contribuição de melhoria, bem como a taxa, é uma espécie de tributo vinculado, cujo fato gerador está ligado à uma atividade estatal específica e relativa ao contribuinte.

Finalizando, não é qualquer obra pública que autoriza a cobrança da contribuição de melhoria, sendo necessária a valorização do imóvel do contribuinte em razão da citada obra.

Competente para instituir a cobrança da contribuição de melhoria é a pessoa política (União, Estado, Município de Distrito Federal) que tem atribuição para a realização dos trabalhos.

### **1.3.3.4 Empréstimos compulsórios**

A União (somente a União), mediante lei complementar, pode instituir empréstimos compulsórios, conforme determina a Constituição Federal em seu artigo 148:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência. (na hipótese de despesas extraordinárias, o empréstimo compulsório pode ser cobrado imediatamente após sua instituição, sem obedecer ao princípio da anterioridade, princípio que será abordado posteriormente).

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, hipótese em que deve ser observado o disposto no artigo 150, III “b”. (nesta segunda hipótese, o empréstimo compulsório servirá como uma antecipação da receita, sendo o valor restituído ao contribuinte anos seguintes).

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

O prazo e a forma de devolução do dinheiro do empréstimo compulsório devem estar previstos na própria lei instituidora e, em homenagem ao princípio da segurança e da boa-fé, o prazo para a devolução dos valores arrecadados vincula o legislador, evitando a edição de leis para procrastinar essa devolução.

Os valores arrecadados pelo empréstimo compulsório não integram o patrimônio público. Por ser restituível, o empréstimo compulsório não chega a transferir riquezas do setor privado para o Estado. Trata-se de simples ingresso e não de receita propriamente dita.

O empréstimo compulsório não se perpetua no tempo, só devendo ser exigido enquanto estiver presente o pressuposto constitucional que autorizou sua instituição.

### **1.3.3.5 Contribuições especiais**

O artigo 149 da Constituição Federal traz outros três tipos de contribuições, são elas: as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, sendo competente a União para instituí-las, conforme dispõe o mencionado artigo:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Institui ainda o parágrafo 1º do citado artigo, que cabe aos Estados e municípios instituir contribuições a serem cobradas de seus funcionários, para custeio de planos previdenciários, em favor destes, conforme segue:

§ 1º. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.”



As contribuições sociais, com perfil delineado no Título VII da Carta Maior, têm como objetivo a consecução do bem-estar e a justiça social.

Importante ressaltar que a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, ou seja, são ingressos necessariamente direcionados a financiar a atuação da União ou demais entes no setor da ordem social.

Quanto às contribuições destinadas à seguridade social, temos o artigo 195 da Constituição Federal, que traz as formas de financiamento desse instituto, podendo identificar, ora o fato gerador, ora o sujeito passivo, e outros. Todavia, esse rol não é exaustivo, pois segundo o parágrafo 4º do referido artigo, é prevista a possibilidade de instituição de novas fontes para a manutenção ou expansão dessa seguridade, desde que obedecido o disposto no artigo 154, I da Lei Maior.

Segundo Luciano Amaro (2003, p.65), a lei à que se refere o parágrafo 4º do artigo 195, é uma lei ordinária e não complementar, sendo que a lei ordinária deve seguir as mesmas condições que a complementar prevista no artigo 154, I. Todavia, há autores que defendem a necessidade de lei complementar para a criação de novas fontes de custeio para a seguridade social, conforme se interpreta:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

.....  
§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Art. 154. A União poderá instituir:  
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Outra modalidade de contribuição é a intervenção no domínio econômico que, segundo o próprio artigo 149 da Constituição, só pode destinar-se a financiar a atuação da União no domínio econômico, instrumentando os custos e encargos necessários.

Finalmente, ainda o artigo 149, traz as contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas. Esses são tributos destinados ao

financiamento das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas e profissionais que exerçam funções tidas como de interesse público. A União, nesse caso, disciplina a atuação dessas entidades, podendo arrecadar tributos legalmente instituídos.

O fato gerador dessas contribuições surge do exercício de determinada atividade profissional ou econômica pelo contribuinte, à quem se atrelam as funções exercidas pela entidade credora das contribuições.

## 2. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

### 2.1 Noções Gerais

Em se tratando de Direito Tributário, a expressão “sistema jurídico” demonstra-se muito ambígua, levando, muitas vezes, as pessoas a cometerem equívocos quando da sua conceituação.

O Direito, devido à sua extensão e complexidade, deve ser agrupado de forma que facilite a sua compreensão e até mesmo seu estudo por todas as pessoas que vivem sob sua incidência; dessa maneira surge a necessidade de um sistema jurídico e até mesmo de uma subdivisão, notadamente didática, em subsistemas.

Nesse diapasão, ensina o professor Eduardo Jardim (2005, p. 173) que o significado de uma norma, a dimensão do seu conteúdo e do seu alcance e, bem assim, o seu aspecto de legalidade ou ilegalidade, somente podem ser revelados por meio da interpretação sistemática do direito.

Para Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 79), o sistema aparece como objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.

Em outras palavras, pode-se dizer que sistema é um conjunto de elementos interligados harmonicamente e agrupados em torno de princípios fundamentais que, por sua vez, são as diretrizes de um sistema.

Como o objeto do presente estudo é o Direito Tributário, passaremos à análise do “subsistema constitucional tributário”, como dito anteriormente, assim dividido para facilitar o estudo, com caráter meramente didático.

## 2.2 Subsistema Constitucional Tributário

A ordem jurídica brasileira deve ser encarada como um sistema de normas, podendo essas serem divididas em normas de comportamento e de estrutura<sup>1</sup>. Esse sistema ainda é composto por um conjunto de subsistemas, conforme abordado alhures, convergindo todos para a Constituição Federal.

Cabe à Constituição traçar as linhas gerais de organização do Estado, sendo suas formais finais delineadas pela legislação infraconstitucional, obviamente observados os limites estabelecidos pela Lei Maior.

A Constituição Federal do Brasil é classificada como rígida, tendo previsão de não extinguir certos direitos (artigo 60, §4º, I ao IV CF), exigindo um procedimento mais solene para sua modificação, dentre outras peculiaridades.

O chamado “subsistema constitucional tributário”, extraído da própria Magna Carta brasileira, é formado pelo quadro das normas que versam sobre a matéria tributária, em nível constitucional.

Segundo Carvalho (2005, p. 86-87), a homogeneidade desse grupamento de regras está determinada mais pela natureza lógica das entidades normativas, do que pelo assunto sobre ao qual dispõem. Atribuem-lhe unidade em duas circunstâncias: estarem todas elas legitimadas pela mesma fonte – a norma hipotética fundamental – e consubstanciarem o ponto de confluência do direito positivo no que concerne à matéria que lhes dá conteúdo.

O sistema constitucional tributário dispõe, em suma, sobre os poderes do Estado em matéria tributária, tratando, dentre outros assuntos, de medidas assecuratórias às liberdades individuais frente à tributação.

---

<sup>1</sup> Segundo Paulo de Barros Carvalho, normas de comportamento são aquelas diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; sendo que as de estrutura ou de organização, dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema. (Curso de Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho. 17ª Edição. São Paulo. Saraiva. 2005. Pagina. 84)

Estabelecendo um comparativo entre a matéria tributária trazida pela nossa Constituição e a mesma matéria contida em Constituições de outros países, observa-se que o legislador constituinte brasileiro tratou das normas tributárias de modo exaustivo, não cabendo ao legislador infraconstitucional muita liberdade para a instituição de tributos, fato que não é comum em países estrangeiros, conforme afirma Eduardo Jardim (2005, p. 84):

A exaustividade decorre da circunstância de a Constituição Federal hospedar, aproximadamente, uma centena de comandos de índole tributária, o que distingue o nosso Estatuto matriz em relação às Leis Magnas encontradas no direito comparado, como, por exemplo, a Constituição dos Estados Unidos da América do Norte, que compreende apenas dois preceitos de natureza tributária.

O sistema constitucional tributário brasileiro comporta vários princípios, que são aqueles que informam as diretrizes básicas de nosso regime tributário; são dirigidos diretamente aos contribuintes (ainda que em potencial) ou para os legisladores infraconstitucionais que, para a instituição de tributos, devem observá-los em seus exatos termos, sob pena de incorrerem em inconstitucionalidade.

## **2.3 Princípios do Sistema Constitucional Tributário**

### **2.3.1 Princípio republicano**

O Brasil é uma República e essa previsão é a chave inaugural da Constituição Federal, senão vejamos o enunciado do artigo 1º:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

O fato de ser o Brasil uma república, reflete em nossa tributação dando origem a vários outros princípios, não menos importantes, mas que, além de auxiliar na compreensão deste, estabelecem novas pilastras a serem observadas pelo legislador e aplicador da norma tributária.

A função do Estado é a busca do bem comum, e, falando especificamente em tributação, não pode privilegiar qualquer classe específica ou grupo de pessoas, seja sob que pretexto for. Corolário do artigo 5º de nossa Lei Maior, “todos são iguais perante a lei”.

Incabível no atual modo de governo qualquer distinção entre classes sociais, origem familiar, ou qualquer outra motivação do gênero; tal distinção colocaria um fim à tributação de uma classe em relação à outra, como ocorria no passado.

Nas palavras de Roque Carrazza (2005, p. 84), a conclusão a tirar é que a República reconhece a todas as pessoas o direito de só serem tributadas em função do superior interesse do Estado. Os tributos só podem ser criados e exigidos por razões públicas. Em consequência, o dinheiro obtido com a tributação deve ter destinação pública, isto é, deve ser pré-ordenado à manutenção da *res publica*.

Oportuno ressaltar que, além do princípio republicano, como será abordado oportunamente, deve-se atentar também para outros princípios constitucionais tributários, como por exemplo, o princípio da capacidade contributiva, possibilitando a consecução de seu fim maior, ou seja: a busca do bem comum.

Em linhas gerais, aquele que detém melhores condições financeiras, seja pela renda, pelo patrimônio ou por qualquer outro fato tributável, deve contribuir mais que aquele menos afortunado. Aqui não se defende a idéia de alíquota constante ou até mesmo tributo fixo, este último uma grande heresia tributária. Ao contrário,

persegue-se uma alíquota progressiva onde, quanto maior o valor do bem tributado, maior deverá ser a alíquota recolhida ao erário público, senão vejamos: aquele que ganha 100 recolherá 10 a título de imposto sobre a renda, ao passo que aquele cuja renda é de 1000 recolherá 100 pela incidência do mesmo imposto e alíquota.

Nota-se que a alíquota permanece inalterada, caracterizando ao menos afortunado um ônus maior do que àquele detentor de melhores condições financeiras, sendo muito mais penoso ao primeiro dispor do montante devido que ao segundo. Igualando essa situação, respeitando também o princípio da isonomia, oportunamente abordado, se presente uma alíquota progressiva, cada um contribuirá na exata medida de seu proveito, respeitada a sua capacidade contributiva, auxiliando na diminuição das diferenças sociais observadas em nosso país.

### **2.3.2 Princípio da segurança jurídica**

Grande importância detém o presente princípio, não somente no campo do Direito Tributário, mas também em todo o sistema jurídico brasileiro.

A Constituição Federal visa preservar o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada, conforme previsto no artigo 5º, inciso XXXVI, *ex vi lege*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....  
.XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

O mandamento contido no inciso XXXVI do artigo 5º, acima transcrito, confere aos cidadãos segurança quanto ao alcance da legislação superveniente aos fatos por eles praticados, tendo grande utilidade prática no campo tributário, em vista das constantes modificações observadas.

Como visto, a lei não afetará o ato jurídico perfeito nem o direito adquirido. Assim sendo, após cumprida a obrigação tributária, essa não mais será alvo de lei superveniente.

Tal garantia confere segurança ao destinatário da norma, como a própria denominação do princípio – Princípio da Segurança Jurídica - já diz, quanto aos atos por ele praticados, não ficando o mesmo à mercê de legisladores inescrupulosos, tendenciosos a mudar a forma de tributação na tentativa de alterar fatos já ocorridos, tributos já recolhidos, enfim, fatos pretéritos quitados e encerradas as obrigações a eles relativas.

Decorrente desse princípio da segurança jurídica, temos vários outros a ele diretamente ligados, como o caso do princípio da legalidade e da irretroatividade, a serem posteriormente abordados no presente trabalho.

### **2.3.3 Princípio da legalidade**

*Nullum tributum sine lege*<sup>2</sup>, expressão latina clássica, talvez a mais exata de um dos princípios norteadores do Direito Tributário Brasileiro: o princípio da legalidade.

À criação de todo e qualquer tributo é necessária a precedência de uma lei instituidora, ressalvadas as exceções previstas na Constituição Federal. Todavia, nos primórdios do Direito Tributário, não era essa a forma observada.

Ficavam os súditos ao sabor do autoritarismo e da discricionariedade de seus governantes, os quais instituía, majoravam e alteravam os tributos seguindo tão somente suas vontades, não se sujeitando a qualquer poder regulador, tampouco a limites previamente estabelecidos.

Tal situação começa a mudar, ainda que parem discussões sobre a origem desse princípio. A doutrina majoritária converge para a Constituição Inglesa de 1215,

---

<sup>2</sup> Nenhum tributo sem lei que o determine.



onde o Rei João Sem Terra viu-se obrigado a obedecer algumas limitações em matéria tributária. Naquele momento histórico, diminuiu-se, ainda que de forma tênue, a arbitrariedade anteriormente verificada no que tangia à tributação.

Nesse período surge a expressão *no taxation without representation*, que traduz a necessidade de aprovação prévia dos súditos em matéria tributária.

Esse princípio vai de encontro à antiga forma de cobrança, conforme se denota da lição de Hugo de Brito Machado (2004, p. 37):

[...] essa base consensual do tributo foi uma das aspirações coletivas sustentadas em árduas lutas contra o absolutismo monárquico, que se exercia desregradamente no campo das imposições fiscais, quando ainda não era bem patente sua finalidade de interesse público e saíam a cobrar-las a ordem e agentes de soberanos que precisavam de recursos para seus confortos, seus luxos, suas ostentações, para a realização de seus interesses dinásticos e para as suas guerras de pendor pessoal ou de conquista.

Tal limitação está contemplada no artigo 150, inciso I da Constituição Federal de 1988, correspondendo aos anseios de justiça e segurança jurídica almejados pela sociedade.

A necessidade de lei para a instituição ou mudança na forma de cobrança de um tributo, notadamente nos Estados Democráticos de Direito, presume-se, ainda que indiretamente, uma idéia de auto-tributação, talvez de difícil visualização em um primeiro momento, entretanto perfeitamente explicável. O legislativo consiste na representação da vontade do povo, pois foi por ele eleito e, como esse poder é o incumbido da criação normativa, pode-se afirmar que a vontade da sociedade é levada em consideração no que tange à tributação, mesmo que teoricamente.

Importante ressaltar que todos os critérios definidores do tributo (sujeito ativo, passivo, base de cálculo, fato gerador, alíquota, vencimento, etc), devem estar previstos em lei, não cabendo à administração juízo de conveniência ou qualquer ato discricionário quanto à sua cobrança.

Conforme observa Luciano Amaro (2003, p. 112), a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para a cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à

quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação descrita na lei.

Essa interpretação do princípio da legalidade em matéria tributária revela um outro princípio não menos importante: o da tipicidade tributária, segundo o qual, o legislador, ao formular a lei, deve definir, de modo taxativo o modo, a forma, enfim todos os aspectos necessários ao nascimento e à cobrança da obrigação tributária almejada, evitando a interpretação extensiva e a analogia (art. 108, § 1º CTN), que é vedada em vista da taxatividade dos tipos tributários.

Todavia, não se deve afirmar que, em vista da taxatividade dos tipos tributários, da tipicidade tributária e da vedação da interpretação analógica e extensiva em matéria tributária, que deva o juiz ser mero aplicador da lei, engessado em seus exatos termos.

Quando verificada qualquer imprecisão legislativa, ou ainda o descumprimento de qualquer princípio orientador do direito, deve o magistrado afastar a aplicabilidade da lei, conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coelho (2001, p. 203):

[...] quando o legislador não faz norma clara, cabe ao juiz reduzir ao possível a sua abrangência: *in dubio pro contribuinte*. Quando não há modo de aplicar a lei por faltar-lhe elemento essencial, o juiz decreta a sua inaplicabilidade. Quando a lei fere princípio constitucional, como o da igualdade ou da capacidade contributiva, ou o do não confisco, o juiz anula a lei em arguição direta ou *incidenter tantum*.

É sabido que toda regra comporta exceções e, quanto ao princípio da legalidade, não ocorre de forma diversa. A própria Constituição traz quais são essas exceções no bojo do § 1º do artigo 153, facultando ao Poder Executivo, respeitados os limites fixados em lei, alterar alíquotas dos impostos incidentes sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Nota-se que a exceção trazida refere-se apenas à alteração de alíquotas, não cabendo exceção ao princípio da legalidade para a criação de impostos ou mudança na base de cálculo, por exemplo.

Importante ainda observar, no que tange à mudança da alíquota por determinação do Poder Executivo, que essa alteração, conforme estabelece o artigo 153 da Constituição, deve respeitar os limites estabelecidos na lei. Quais seriam esses limites?

Simple: a alíquota pode perfeitamente ser minorada por ato do executivo, sem restrição alguma, contudo, quando se tratar de majoração, ela deverá obedecer ao limite previsto em lei, necessitando de nova lei caso extrapole o limite ali contido.

### **2.3.4 Princípio da irretroatividade da lei tributária**

O princípio da irretroatividade da lei tributária está intimamente ligado ao princípio da legalidade, objeto do tópico anterior; encontra-se previsto na Constituição Federal no artigo 150, inciso III, alínea “a”:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I – (...)
- II – (...)
- III - cobrar tributos:
  - a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Todavia, o texto constitucional não agiu com o acerto necessário ao utilizar o termo “fato gerador anterior à lei”, eis que, antes da edição da norma, o fato ainda não é encarado como gerador de obrigação tributária, pois o tributo sequer existe. Poderia se falar em fato gerador anterior e excluir a sua incidência, quando se tratasse de lei que majorasse o imposto, e não na sua instituição.

Sobre o tema, Luciano Amaro (2003, p. 118) afirma que, obviamente, a Constituição pretende vedar a aplicação da lei nova que criou ou aumentou o tributo, a fato pretérito, e que, portanto, continua sabendo não-gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência.

Comungando da mesma idéia acima esposada, leciona o professor José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 28), que a lei tributária, como regra, só pode incidir, gravar ou onerar os fatos futuros, mantendo íntima vinculação com o apontado princípio da anterioridade, com o escopo de conceder segurança e certeza às situações tributárias e às suas atividades e interesses.

Finaliza Luciano Amaro (2003, p. 119), ressaltando que a lei tributária que eleja fatos do passado, como suporte fático da incidência de tributo antes não exigível (ou exigível em montante inferior), será inconstitucional por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo.

Grande problemática sobre esse princípio ocorre quanto à retroatividade ou não da lei tributária quanto se trata de fato gerador periódico, como o caso do imposto de renda. Aqui, o fato gerador corresponde à soma algébrica de valores correspondentes a rendimentos e despesas que vão sendo ganhos ou gastos ao longo de certo tempo.

Ainda nas lições de Luciano Amaro (2003, p. 120), segue a elucidação da questão, onde o autor afirma que não basta que a lei seja prévia em relação ao último desses fatos, ou ao término do período durante o qual os fatos isoladamente ocorridos vão sendo registrados. Esse tema, todavia, merece melhor exame em conjunto com o princípio da anterioridade, que será abordado a seguir.

Há exceções à essa regra da irretroatividade da lei tributária, também previstas no Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, incisos I e II, onde admite a aplicação da norma tributária a casos pretéritos, tratando-se de retroatividade benigna ou como norma de natureza interpretativa, valendo-se da mesma sistemática adotada pelo Código Penal.

O tema da irretroatividade aqui abordado vem sendo objeto de discussão doutrinária, ainda que correntes minoritárias e sem respaldo legal, por doutrinadores fundados em argumentos encontrados em legislação alienígena, fundamentem a favor da mitigação do presente princípio.

Logicamente que não se pode afirmar que o princípio da irretroatividade da legislação tributária seja unanimidade no Direito Comparado, como ocorre, por exemplo, no Direito Alemão, onde não há expressa previsão constitucional, cabendo discussão sobre o tema.

Todavia, o que não se deve sustentar, buscando fundamentos nesse tipo de legislação, é essa mitigação em nosso sistema, tendo em vista a expressa defesa desse princípio em sede constitucional.

Colocando um ponto final sobre essa inócua discussão acerca do prefalado tema, leciona Sacha Calmon (2001, p. 236) não ser o caso do Brasil onde o princípio, além de mencionado na Constituição Federal, no capítulo dos Direitos Fundamentais, é enfaticamente repetido no capítulo tributário da Carta Magna. Por exemplo: se uma situação começou sob a regência da lei “alfa”, mas está em transcurso, a superveniência da lei “beta” não a alcança, não se admitindo retroatividade em Direito Tributário.

### **2.3.5 Princípio da anterioridade**

Consagrado pela Constituição Federal em seu artigo 150, inciso III, “b”, o princípio da anterioridade ganha força quando interpretado conjuntamente com outros princípios constitucionais não menos importantes, como o da segurança jurídica, dentre outros.

A máxima buscada pela interpretação do referido dispositivo legal é a proteção do contribuinte em relação ao “efeito surpresa” da tributação, qual seja: o não conhecimento das normas às quais está sujeito, não podendo programar-se enquanto pessoa física, ou até mesmo inviabilizar a manutenção da empresa, quando se tratar de pessoa jurídica.

Nossa Magna Carta exige, pelo menos para a maioria dos tributos, que a lei criadora ou majoradora, seja anterior à situação descrita como fato gerador e ao exercício financeiro de incidência do tributo. A Constituição veda cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.” (AMARO, 2003, p. 120)

Esse princípio não se confunde com o princípio da anualidade, previsto na Constituição de 1946, o qual exigia prévia autorização orçamentária para que os

tributos pudessem ser cobrados em cada exercício, sendo que todo ano esse procedimento deveria ser repetido, buscando-se novamente autorização, sob a justificativa de mudanças nas necessidades estatais com o decorrer dos tempos.

Ao passar dos anos esse princípio foi perdendo espaço, entrando em desuso após a edição do Código Tributário Nacional e a posterior previsão constitucional da anterioridade como regra basilar da tributação brasileira.

Como visto acima, a ênfase do princípio em debate é, dentre outras, a proteção do contribuinte contra alterações tributárias ao longo do exercício financeiro, possibilitando um melhor planejamento, sabedor das regras vigentes durante determinado período.

Aborda o tema com extrema competência o Professor José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 26), afirmando que a lei deve preexistir a todos os elementos que compõem o fato gerador, pois, se pudesse incidir sobre fatos pretéritos (embora ocorridos no mesmo período de apuração), violaria os princípios da anterioridade e da irretroatividade (artigo 150, III *a* e *b*, da Constituição) e do direito adquirido (artigo 5º, XXXVI, da mesma Constituição).

Observação pertinente se faz abrangência dada ao mencionado princípio quando de sua instituição pelo Código Tributário, e a atual abrangência prevista na Constituição. Enquanto aquela se restringia aos impostos sobre o patrimônio e a renda, esta trata a anterioridade como regra, excluindo desse regime apenas alguns tributos, fazendo-o de forma expressa.

Aqueles que escapam a essa aplicação são tratados como exceções por atenderem a certos objetivos extrafiscais, necessitando de um regime mais flexível e ágil, hábeis a sofrerem alterações que possam repercutir conforme a urgência da medida sem, todavia, deixar a razoabilidade esquecida.

Apenas exemplificando para facilitar a compreensão, podemos citar o empréstimo compulsório por motivo de guerra externa ou de calamidade pública, onde, em detrimento da urgência que a medida demanda, não se pode esperar até o próximo exercício para sua aplicabilidade, sob pena de perda do objeto do tributo. Ainda que configurem exceções ao princípio da anterioridade, o mesmo não ocorre em face da irretroatividade.

Além da exceção a esse princípio, observa-se, ainda, prevista no artigo 195, § 6º da Constituição Federal, a chamada “anterioridade especial”, que pode ser assim encontrada:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

.....  
§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas **após decorridos noventa dias da data da publicação da lei** que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.” (grifo do autor)

Tida como especial, essa anterioridade também é conhecida como “noventena”, pois não se exige o próximo exercício para a sua incidência, mas tão somente o decurso do prazo estipulado de 90 dias após a publicação da lei instituidora ou modificadora da contribuição.

Interpretação em confronto da referida anterioridade com a norma estabelecida no artigo 150, III, “a” pode levar à conclusão de que a anterioridade nonagesimal (artigo 195, §6º da CF) seria mais benéfica ao contribuinte, pois partindo de uma interpretação literal da norma, bastaria ao tributo, pela anterioridade do artigo 150, ser publicada até o dia 31 de dezembro do ano que se encerra para ser perfeitamente exigível já em 1º de janeiro do ano vindouro, eis que, nesse período, se inicia novo exercício financeiro.

Abordando tal discussão, afirma Carrazza (2005, p. 194) que o princípio da anterioridade exige que a lei que criar ou aumentar qualquer tributo que não as contribuições sociais para a seguridade social, para incidir no próximo dia 1º de janeiro, deve ser publicada, no máximo, até o dia 1º de outubro (noventa e um dias antes do término do exercício financeiro). E isto justamente para que a restrição do artigo 195, § 6º, da CF não seja mais favorável para o contribuinte do que a regra geral do art. 150, III, “b”, da CF.

Tal assertiva, ainda que não decorrente da literalidade da norma, possibilita uma coexistência harmônica entre os dois dispositivos, buscando o tão almejado tratamento isonômico entre os contribuintes, bem como possibilita ao destinatário da norma saber o que o aguarda no campo tributário, permitindo que o mesmo

programe suas atividades consoantes às regras expostas, evitando a já mencionada “surpresa em matéria fiscal”.

A incidência da tributação sobre a renda e o respeito ao prefalado princípio aquece discussão doutrinária; em que pesem os demais posicionamentos, dispensado o devido respeito a todos, nos parece mais próxima à idéia do legislador a lição de Roque Antonio Carraza (2005, p. 191), que afirma:

O que estamos querendo significar é que, por força do princípio da anterioridade, a lei aplicável, in casu, há de ser a que vigorava noventa dias antes do início da ocorrência do fato imponible do IR (1º de janeiro) – ou seja, no dia 2 de outubro do exercício financeiro anterior. Isto vale também para o IR/Fonte, que, mesmo sendo uma antecipação do tributo devido na Declaração Anual de Rendimentos, não pode colher de surpresa o contribuinte, onerando-lhe o patrimônio além do que fora estipulado na legislação, noventa dias antes do término do exercício anterior.

Como já dito, pode-se encontrar as mais variadas correntes abordando o mesmo assunto; cada uma modelada ao modo de pensar e interpretar a legislação peculiar dos vários estudiosos sobre o tema, sendo o pensamento acima apenas uma das várias direções em que podem seguir os debates.

### **2.3.6 Princípio da isonomia**

O princípio da isonomia ultrapassa a esfera tributária, sendo previsto também no artigo 5º da Constituição Federal, que trata dos direitos e garantias individuais, podendo ser citado, além do *caput* do referido artigo, o seu inciso I.

Esse mandamento constitucional de que todos são iguais perante a lei também deve ser observado no campo tributário. Todavia, mais do que nunca, devem ser respeitadas, além da igualdade, também as desigualdades facilmente observadas entre os contribuintes, afetados ou não, pelo dever ou pela ausência de recolhimento de tributos.



Esse princípio, no que tange à matéria tributária, encontra-se disciplinado pelo artigo 150, inciso II da nossa Magna Carta, conforme colacionado:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em **situação equivalente**, proibida qualquer **distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos**; (grifo do autor)

Note-se que o mandamento constitucional veda qualquer distinção entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente ou equiparada, proibindo também qualquer distinção no que se relaciona à função exercida pelos mesmos.

A legislação tributária não poderá beneficiar um ou outro em especial, seja qual for o motivo, devendo incidir uniformemente sobre todos aqueles que se encontrem em situação equivalente. Todavia, importante ressaltar o respeito às desigualdades que o legislador deve ter ao elaborar a norma tributária.

Tarefa difícil se demonstra essa aferição prática das desigualdades entres os contribuintes, necessitando de retida análise do legislador sobre quais as desigualdades relevantes a serem tratadas de forma desigual e, a *contrario sensu*, quais não merecem esse tipo de tratamento.

Esse princípio, nas palavras de Luciano Amaro (2003, p. 133), implica, em primeiro lugar, que, diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal.

Observa-se a clara destinação dessa orientação ao intérprete da norma, o qual não pode escolher a quem será aplicada a legislação, devendo a mesma incidir de forma uniforme sobre todos que se enquadrem na situação nela contida.

O mesmo serve ao legislador que, na criação da norma abstrata, não pode dar tratamento diverso a situações iguais ou semelhantes. Dessa forma, não poderá o aplicador da lei, nem tampouco o legislador durante a criação da lei, fazer discriminações.

Para o reconhecimento das desigualdades, importante trazer à baila dois princípios básicos do direito tributário, quais sejam: o da capacidade contributiva e o

do não-confisco. A observância do princípio da igualdade está intimamente ligada a esses dois princípios, senão vejamos.

A instituição de um imposto de valor fixo e único feriria frontalmente a cobiçada igualdade por todos buscada. A fixação de valor único oneraria em demasia àqueles que pouco podem contribuir (baixa capacidade contributiva), ao passo que causaria pouco ou até nenhum efeito para aqueles cuja renda é mais elevada (capacidade contributiva elevada), conforme leciona Sacha Calmon (2001, p. 243):

Profundamente infratora do princípio em estudo seria a norma tributária que criasse um imposto fixo, incidente sobre os rendimentos auferidos no ano anterior, cuja prestação fosse quantitativamente idêntica para todos os contribuintes, independentemente do valor desses rendimentos. E tanto mais odiosa seria a norma quanto mais gravoso fosse o tributo, representativo de leve encargo para os ricos e de insuportável dever para os pobres, pois ela excluiria do peso fiscal apenas as pessoas que não obtivessem qualquer rendimento.

Há que se considerar, ainda que, em não sendo respeitadas as desigualdades entre os contribuintes, o perigo de um imposto confiscatório, onde em face da pesada incidência cumulada com a baixa capacidade contributiva, o sujeito passivo começasse a ser privado de seus bens e comodidades.

Assim sendo, nas palavras do Professor Seabra Fagundes (*apud* José Eduardo Soares de Melo, 2005, p. 30), devem ser considerados na análise se a lei tributária, no requisito da igualdade, obedece aos seguintes fatores: razoabilidade da discriminação, baseada em diferenças reais entre pessoas ou objetos taxados; existência de objetivo que justifique a discriminação e nexos lógicos entre o objetivo perseguido que permitirá alcançá-lo.

Decorrente do princípio da igualdade, observa-se o princípio da uniformidade, este último conectado, ora com tributos federais, ora com estaduais ou municipais, podendo ser facilmente entendido pela leitura do artigo 151, inciso I da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:  
I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Assim como ocorre no princípio da igualdade, aqui também se observa as desigualdades, dispensando a elas tratamento diferenciado através de expressa ressalva para incentivos regionais, destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do país, sob o mesmo argumento de tratamento desigual aos desiguais, na necessidade e exata medida de suas desigualdades.

### **2.3.7 Princípio da proibição do confisco**

O direito de propriedade como garantia individual é assegurado pela Constituição Federal em seu artigo 5º, XXII, estabelecendo também causas excepcionais de perda da propriedade, como o caso da desapropriação, para a qual se exige, entretanto, a prévia e justa indenização.

Fácil observar então, que não é vedada a privação da propriedade do particular pelo Estado, desde que obedecidas as formalidades previstas em lei, não cabendo, todavia, por parte do Fisco, apossar-se dos bens do contribuinte, sob o pretexto de cobrança de tributos, tendo assim caráter confiscatório.

Em busca da manutenção das atividades básicas do Estado, é comum a transferência compulsória de riquezas do particular para o erário público, desde que observada uma certa limitação na tributação, para, ao final, não privar o contribuinte de seus bens.

Frise-se que a essa vedação do caráter confiscatório dos tributos, não se busca outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, anulando totalmente o poder de tributar. O objetivo, aqui, é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada.

José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 34), em mais uma de suas lições, afirma que alíquotas e bases de cálculo excessivas sobre as materialidades tributárias representarão considerável (e condenável) subtração do patrimônio dos contribuintes, e que, em muitos casos, poderão prejudicar o direito à habitação, ou à

livre atividade empresarial, ainda que os valores tributários sejam trasladados (direta ou indiretamente) a terceiros, dentro de um ciclo negocial.

Da mesma maneira observada no princípio da igualdade, onde se exige tratamento desigual frente às desigualdades entre os contribuintes, aqui a dúvida paira sobre qual seria a alíquota limite para a não configuração do caráter confiscatório em sede de tributação.

A Constituição Federal é omissa nesse ponto, prevalecendo a posição doutrinária defensora da razoabilidade, devendo cada alíquota ser analisada casuisticamente segundo essa orientação, conforme bem abordado por Luciano Amaro (2003, p. 143) no trecho que segue:

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático: é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco.

À vista da omissão constitucional sobre quais seriam os limites entre a confiscatoriedade, ou não, do tributo, adiantou-se a doutrina nessa classificação, seguindo abaixo o posicionamento esposado por José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 35):

Objetiva-se evitar o malsinado confisco, apurável nas mais variadas espécies tributárias contempladas na Constituição, a saber:

a) *os impostos* terão caráter confiscatório quando suas alíquotas se revelarem excessivas, como no caso de entravarem atividades voltadas para o comércio exterior (importação e exportação), onerarem o patrimônio e a renda (propriedade imobiliária, transmissão de bens e de direitos), dificultarem a produção e circulações mercantis (IPI, ICMS), e negócios civis (ISS);

b) *as taxas* serão confiscatórias na medida em que o valor dos serviços públicos e a remuneração relativa ao exercício regular do poder de polícia venham a ser vultosos, não guardando nenhuma proporcionalidade com os custos, revelando-se incompatíveis com os fins perseguidos pelo interesse público (ausência de finalidade comercial);

c) *a contribuição de melhoria também terá cunho confiscatório quando o valor exigido dos contribuintes seja superior à valorização imobiliária, decorrente de obras públicas;*

d) *empréstimos compulsórios* serão confiscatórios quando sejam significativos os valores entregues provisoriamente aos cofres públicos, para atender calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; e investimentos públicos urgentes e relevantes, ocorrendo o retorno em montante inferior ao mutuado;

e) *as contribuições sociais* também conterão a mesma natureza se incidirem excessivas alíquotas sobre as remunerações das atividades previstas, ou sobre a folha de salário, faturamento e lucro.

Finalizando, oportuno ressaltar a lição doutrinária de que “o poder de taxar é o poder de manter, e não o poder de destruir.” (BILAC PINTO, *apud* MELO, 2005, p. 36)

### **3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR**

#### **3.1 Noções Gerais**

A arrecadação de receita através da tributação tem por finalidade o financiamento das atividades básicas que o Estado propicia à população em geral, como já visto anteriormente.

Dito, também, que todo tributo somente poderá ser instituído por lei, sendo a lei emanada de autoridade competente para tanto, tendo a mesma competência para legislar sobre a matéria em debate. São detentores dessa competência: a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios.

A competência em matéria tributária é contemplada pela Carta Magna de 1988 e, obviamente, encontra limites e fronteiras a serem obedecidos pelo legislador. Tais limites são encontrados mais visivelmente nesse diploma entre os artigos 150 e 152, intitulados “Limitações do Poder de Tributar”, o que não impede que sejam encontradas outras limitações previstas em artigos esparsos, fora desse “limite material” observado pela Constituição Federal.

Salutar ainda observar que a própria Constituição prevê limitações à competência tributária por meios diversos, infraconstitucionais (leis complementares, resoluções do senado, convênios), os quais também constituem balizamentos a serem observados pelo legislador. Dessa forma observa-se, que, além das limitações trazidas pela Magna Carta, esse rol não é exaustivo, podendo ser encontradas outras formas de limitações na legislação esparsa.

Pode-se dizer, que as chamadas “limitações ao poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (ou seja, do poder que emana da Constituição e que

permitem que os entes políticos criem tributos), como bem observado por Luciano Amaro (2003, p. 107).

Dessa feita, as limitações têm por finalidade: delimitar, demarcar, fixar fronteiras ou limites para o exercício da tributação, sendo instrumentos demarcadores da competência tributária dos entes políticos no sentido de estabelecer limites entre o que pode ser tributado, ou não, e de que forma deverá ocorrer, dentre outras peculiaridades.

Essa limitação, entretanto, não deve ser encarada como uma obstrução ou obstáculo ao exercício da competência de tributar pois, nesses casos, deve-se ter em mente que a competência sequer existe, ou seja, a limitação não retira do ente a competência para o exercício da tributação, vez que tal competência nunca lhe foi outorgada.

Os principais exemplos dessa limitação, que serão explorados adiante, são as hipóteses de imunidade, isenção e não-incidência, lembrando sempre que, para o exercício da competência em matéria tributária, a observância das limitações estabelecidas não basta, devendo o legislador ter em mente os princípios norteadores do nosso sistema tributário, bem como as formalidades legais.

### **3.2 Imunidades**

A competência tributária está delimitada pela Constituição Federal, dando os exatos limites aos órgãos encarregados de exercê-la, não podendo ultrapassar tais limitações sob pena de inconstitucionalidade.

Essa delimitação trazida pela Lei Maior materializa-se através de normas positivas e negativas; as primeiras estabelecendo onde os órgãos deverão atuar, quais fatos geradores poderão tributar, ao passo que, a Segunda, prevê justamente o contrário, ou seja: retira da competência desses entes a tarefa de tributar determinados fatos geradores, as chamadas “imunidades tributárias”.

Há quem sustente que essas imunidades seriam uma barreira, um óbice ao exercício da competência tributária, o que, contudo, não se revela como melhor posicionamento, sendo certo que, nesses casos, não existe tal obstáculo, tendo em vista a inexistência, inclusive, da competência.

Carrazza (2005, p. 676) afirma que a imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque estão coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

No mesmo sentido afirma José Souto Maior Borges (1969, 209):

A regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras negativas de competência. O setor social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos.

Oportuno salientar, ainda, que a imunidade é ampla e indivisível, não cabendo ao legislador, ou até mesmo ao aplicador da norma tributária, qualquer tipo de restrição, a não ser aquelas que já se encontrem expressas na Magna Carta.

Para muitos doutrinadores, a imunidade, pela previsão constitucional que lhe é peculiar, ganha caráter constitucional, não ficando presa ao *status* apenas tributário. Caso adotada essa doutrina, haverá um desrespeito à uma imunidade prevista pela Constituição pois, seria o mesmo que incorrer em inconstitucionalidade, conforme leciona Roque Carrazza (2005, p. 681): “...desobedecer a uma regra de imunidade equivale a incidir em inconstitucionalidade.”

Asseverando, ainda que:

[...] Nesta medida, a imunidade é uma incontornável garantia constitucional do contribuinte, que direciona a própria ação legislativa das pessoas políticas e – por muito maior razão – o exercício da função administrativa (aplicativa da lei) e o labor exegético.” (BARRETO e BOTELLO, 2004, p. 98)



Conforme se depreende do exposto, a imunidade cria um direito subjetivo ao contribuinte, assegurando-lhe a não tributação de determinados fatos por ele empreendidos. Nesse diapasão, tal impossibilidade de tributação não pode ser simplesmente ignorada, seja pelo legislador, seja pelo aplicador da lei, sob qual pretexto for, ressalvadas as disposições expressamente contidas na própria Constituição.

Ensina a doutrina que a interpretação dos preceitos imunizantes há que ser sempre generosa, visto que expressam a vontade do legislador constituinte de preservar a tributação de valores de especial significado político, social ou econômico.

A imunidade tributária, em tese, pode alcançar quaisquer tributos, tais como: impostos, taxas, contribuições de melhoria, dentre outros.

Encontramos na Constituição Federal imunidades relativas à taxas, a título de exemplificação, nos artigos 5º, XXXIV, “a” e “b”; 5º LXXIII; 5º, LXXIV; 5º, LXXVI, “a” e “b”; 5º, LXXVII; 203, *caput*, dentre outros.

Relacionadas aos impostos, os quais geram maior relevância econômica, podem ser encontradas na Constituição em seus arts. 149, §2º, I; 150, VI, “a” a “d”; 150, §2º; 153, §3º, III, dentre outros.

O que se observa e, por muitas vezes, pode gerar grandes dúvidas, é a diferença básica entre imunidade e isenção: a primeira prevê balizamentos quanto à distribuição de competência a determinado ente político, delimitando a atuação deste; já, a segunda, diz respeito ao exercício da competência, sendo que o ente competente à tributação de determinado fato gerador, não o faz por meio de lei. Passaremos ao estudo dessa segunda hipótese, ou seja: as isenções.

### 3.3 Isenções

A competência para tributar confunde-se com a competência para estabelecer isenções, afirmando José Souto Maior Borges (1980, p. 2), que o poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece explicação ao fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob o ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha.

Conforme visto, a competência para tributar é a mesma para instituir isenções, de acordo com a própria Carta Magna, pois, quando trata sobre as competências dos entes políticos, demarca as limitações de suas competências tributárias e estabelece a faculdade da cobrança, ou não, dos impostos.

Contudo, como se trata de uma matéria de *status* constitucional, a isenção tributária deve obedecer aos mesmos princípios seguidos para a instituição do tributo, ou seja: os princípios da legalidade, da igualdade, dentre outros.

Ninguém deve pagar tributo a não ser que esteja previsto em lei, devendo o mesmo incidir igualmente sobre todos aqueles que se encontrem em condição econômica igual ou semelhante, resultado da combinação dos princípios da legalidade e igualdade.

Ora, a isenção, como se pode imaginar, acarretará maior tributação àqueles que continuarem a pagar o imposto; em outras palavras: aqueles não alcançados pela referida isenção. Dessa maneira, ainda mais importante a observância da legalidade, opinião defendida pelo Prof. Roque Carrazza (2004, p. 102):

Observamos, por oportuno, que as isenções de algum modo aumentam os encargos tributários dos contribuintes não isentos. De fato, havendo menos pessoas submetidas à tributação, a tendência do legislador é majorar a carga fiscal das demais. Outra razão, pois, para que as isenções venham submetidas ao princípio da legalidade.

Há diversas teorias utilizadas na tentativa de conceituar a isenção, sendo duas as mais debatidas: “a dispensa legal do pagamento do tributo” e a “hipótese de não-incidência tributária, legalmente qualificada”.

A primeira afirma que a isenção apenas exime o contribuinte do pagamento do tributo, sendo que o fato impositivo ocorrerá normalmente, haverá a formação da quantia devida ao fisco e, somente nesse momento, será observada a atuação da isenção tributária, dispensando-o do pagamento da exação. Trata-se de uma corrente mais tradicional, que vem perdendo força atualmente.

A segunda doutrina afirma que a isenção age antes mesmo da formação do crédito tributário por parte do fisco, ou seja, fulmina a incidência do tributo sobre o fato que seria impositivo caso não houvesse a hipótese isentiva. Observa-se aqui uma doutrina que ganhou mais espaço no meio literário, sendo talvez a mais aceita, em que pesem as opiniões diversas.

Estabelecendo um conceito de isenção, valemo-nos das pertinentes lições do Prof. Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 132), deduzindo que a regra de isenção investe contra alguns dos critérios da norma-padrão de incidência mutilando-os parcialmente.

As isenções são veiculadas por lei ordinária, competindo ao órgão criador do tributo estabelecer as hipóteses de isenção, como já abordado alhures.

Oportuno, ainda, ressaltar que as isenções podem apresentar-se como condicionais ou incondicionais e, ainda, como transitórias ou permanentes.

Como o próprio nome revela, as isenções condicionais exigem certo comportamento do contribuinte para que o mesmo goze do benefício dessa isenção, entendido até como uma contraprestação por ele exercida, ao passo que, a isenção incondicional, nada exige em contrapartida.

A isenção transitória terá um prazo limite para vigorar e, dentro desse prazo é que o contribuinte exercerá o seu direito de se valer do benefício trazido pela lei. Ainda que revogada antes do prazo previsto, caberá ao contribuinte continuar desfrutando dessa benesse, ainda que se observem posições defendendo a posterior apuração civil de perdas e danos, sendo que, para outros, esse posicionamento feriria o princípio da segurança jurídica, o que nos parece mais abalizado.

Sobre tal discussão, pertinentes as palavras de Carrazza (2004, p. 105), afirmando que as vantagens da isenção condicional com prazo certo incorporam-se ao patrimônio da pessoa que cumpriu o encargo, a qual passa a ter o direito adquirido de continuar desfrutando do benefício até a expiração do prazo fixado na lei isentiva. É sempre conveniente lembrar que a “lei não prejudicará o direito adquirido”, nos expressos termos do artigo 5º, XXXVI da Constituição Federal de 1988.

Destaca-se, ainda, que a isenção condicionada exige do contribuinte um determinado comportamento para que o mesmo seja beneficiado. Dessa forma, esse comportamento com a posterior adequação às condições legais estabelecidas, cria um direito subjetivo ao mesmo, que deve ser assegurado pelo Estado de Direito em que vive. Agindo de forma diversa, estaríamos admitindo que o legislador iludiria os contribuintes, os quais comportar-se-iam da maneira estabelecida pelo fisco, mas não teriam a contraprestação prometida.

### **3.4 Da Não-incidência Tributária**

Ocorre grande confusão, até mesmo por parte do legislador, sobre a não-incidência e a isenção tributárias. Diversas vezes situações de não-incidência são taxadas como isenções, e vice-versa.

Oportuno ressaltar que o nome dado ao instituto é o que menos importa, relevantes, portanto, são as formalidades para sua instituição e o fim por ele buscado.

Desta forma, se uma situação é de isenção (porque obedece ao regime jurídico próprio da espécie), pouco importa que venha rotulada como “não-incidência”.

Saindo um pouco da discussão acerca da precisão terminológica dos termos “isenção” e “não-incidência”, temos que a segunda trata-se de uma situação que

nunca esteve dentro da hipótese de incidência possível do tributo (BARRETO e BOTALLO, 2004, p. 107).

Assim, a não-incidência é uma hipótese que não seria alcançada pelo manto da tributação, não havendo que se falar em isenção pois, como é sabido, só caberia isenção ao fato imponible que normalmente seria tributável, não fosse a norma isentiva.

Seria uma repetição inócua, e até mesmo falta de técnica legislativa, isentar uma hipótese de não incidência, tendo em vista sua nítida inoperabilidade frente ao fato de que o contribuinte já estaria fora dos limites da tributação mesmo sem a edição da norma.

Essa falta de necessidade decorre, tanto pela previsão constitucional da não-incidência do tributo (imunidade), até mesmo pelo texto legal (isenção).

Conclui-se, portanto, que as situações de não-incidência de qualquer tributo independem de lei para serem reconhecidas, e, nesses casos, a obrigação tributária não surgirá, ainda que a Administração Fazendária assim o pretenda.

Ainda que no texto literal tal benefício seja tipificado como uma não-incidência, deve-se considerar essa imperfeição legislativa, na verdade interpretada como uma isenção à incidência do tributo.

O operador do Direito deve, portanto, haurir do emaranhado de conceitos legislativos, não raros conflitantes, a verdadeira vontade do Estado (*mens legis*), porquanto a do legislador (*mens legislatoris*) é juridicamente irrelevante, seguindo os ensinamentos de Carrazza (2005, p. 380).

## 4. OS DIREITOS E GARANTIAS DO CONTRIBUINTE

### 4.1 Direitos Fundamentais: Origem e Evolução

Os direitos e garantias do contribuinte passam necessariamente pela análise prévia dos direitos e garantias fundamentais do ser humano enquanto cidadão pertencente ao Estado Democrático de Direito.

Objetivando melhor análise do tema, permitimo-nos uma breve digressão, demonstrando as mudanças nas formas de governar, bem como a limitação progressiva imposta aos governantes, o que, todavia, nem sempre ocorreu.

Primeiramente pode-se observar o Estado de Poder, também chamado de “Estado de Polícia”, onde o governante não se submetia a qualquer tipo de limitação, seja de que ordem fosse. Nesse tempo o governo seguia basicamente as vontades do seu governante, não cabendo, em momento algum, a consideração das aspirações de seus súditos.

Logo após surge o Estado de Direito, onde, ao contrário do que ocorria nos Estados de Polícia, o governante sofria uma limitação estatuída pela legislação vigente. Todavia, a legislação não encontrava nenhuma barreira para sua edição, o que levava a uma situação análoga à observada no Estado de Poder; entretanto, nesse caso, os cidadãos ficavam à mercê da vontade do legislador, não havendo qualquer tipo de garantia.

Por derradeiro verifica-se a ocorrência do Estado Constitucional, muitas vezes confundido pela doutrina equivocadamente com o Estado de Direito. Nesse terceiro modelo, o governante é limitado por normas, essas seguidoras de uma Lei Maior, no caso a Constituição. A Carta Constitucional traça as diretrizes a serem seguidas, tanto para a edição das normas inferiores (infra-constitucionais) pelos legisladores, quanto para os limites de atuação do Estado, e conseqüentemente do seu

governante, assegurando certas garantias aos cidadãos, conforme observa Carrazza (2005, p. 380):

[...] no Estado Constitucional a Constituição regula a situação do indivíduo diante do Poder Público, criando-lhe um campo privativo, que o coloca a salvo das investidas não só do Executivo e do Judiciário, como, principalmente do Legislativo.

Esses direitos individuais podem ser oponíveis contra outros particulares, e, inclusive, contra a atuação discricionária e arbitrária do Estado.

A existência de direitos estatais em relação aos cidadãos nunca ensejou dúvidas, contudo, os direitos dos particulares em relação ao Estado é matéria relativamente recente no Direito, ganhando grande espaço doutrinário.

Não sejamos tão otimistas a ponto de acreditar que os direitos fundamentais como estão dispostos atualmente em nosso ordenamento jurídico foram concebidos e recepcionados com toda essa amplitude e diversidade as quais se observa hoje em dia.

Essa evolução deu-se de forma paulatina, iniciando-se com a Magna Carta de 1215, surgindo limitadores à atuação do governante à época. Todavia, a maior preocupação com a identificação dos direitos fundamentais foi observada com a Declaração de Independência dos Estados Unidos da América, datada de 1776 e aperfeiçoada pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789.

Nesse sentido, enriquecendo o assunto aqui abordado, leciona Betina Treiger Grupenmacher (2004, p. 10), que, embora a Declaração Universal dos Direitos do Homem não seja tecnicamente um tratado, os direitos nela assegurados foram, posteriormente, reconhecidos pelas nações democráticas e incluídos em suas Constituições.

Por derradeiro, cumpre informar que tais direitos consolidaram-se com a assinatura do Pacto de São José, da Costa Rica, em 1969, igualmente recepcionado pela nossa Constituição Federal.

## 4.2 Os Direitos Fundamentais e a Constituição Brasileira

A Lei Maior brasileira seguindo o modelo de Estado Constitucional, mais conhecido doutrinariamente por “Estado de Direito”, também reserva parte de seu texto para dispor sobre o tema em debate.

Em nossa Constituição, há, inclusive, um capítulo reservado aos direitos e deveres individuais, tendo o artigo 5º e seus incisos e parágrafos, estabelecido diversas garantias aos cidadãos brasileiros e demais cidadãos a eles equiparados, alcançados por essas benesses.

Tais direitos são imprescritíveis e irrenunciáveis, a exemplo do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, cabendo seu exercício contra quem atente em desfavor deles.

Não obstante a Magna Carta tentar agrupar os direitos fundamentais pela edição de seu artigo 5º, podemos ainda encontrar outras garantias conferidas aos cidadãos no bojo de todo o seu texto.

Ao presente estudo, calha a abordagem dos direitos e garantias fundamentais atribuídas aos contribuintes. Primeiramente, não se pode olvidar que, antes de contribuintes, a Nação é formada por cidadãos, cumulando, pois, os direitos a eles assegurados, ou seja: são sujeitos de direitos e garantias fundamentais, como cidadãos, e de direitos e garantias como contribuintes, exceto nos casos que, por qualquer motivo, não pertençam a essa categoria.

Entretanto, nem todos os cidadãos são contribuintes, seja pela ausência de capacidade contributiva, por isenções ou imunidades, enfim, por qualquer circunstância que retire do cidadão esse *status* de contribuinte.

Dessa forma, os contribuintes têm, além das garantias destinadas aos cidadãos comuns, outras abarcadas por nossa Lei Maior. Essas garantias são reguladas através de princípios, estejam eles contidos, expressa ou implicitamente em nosso ordenamento, conforme tratado no capítulo 2 do presente texto.



Nesse diapasão, colaciona-se as palavras de Kléverson Gomes Rocha (disponível em <<http://www.jus2.ul.com.br/doutrina/texto.asp?id=3585>>. Acesso em 02/ago/2006), encontradas em recente artigo publicado:

Deste modo, o poder fiscal deve ser constituído no espaço aberto pelas imunidades e privilégios, cabendo observar, que a Constituição brasileira, em seção denominada “das limitações do poder de tributar” (arts. 150 à 152 da CF), contém o núcleo da cidadania fiscal.

Tais princípios, norteadores da atuação estatal em matéria tributária, devem ser seguidos, tanto pelos legisladores, quando da instituição do tributo em espécie, quanto pelo órgão encarregado da cobrança de referida exação, sob pena de ferir direito do contribuinte e, conseqüentemente, de inconstitucionalidade.

#### **4.3 Capacidade Contributiva e Intributabilidade do Mínimo Existencial**

O princípio da capacidade contributiva está contido expressamente na Constituição Federal, sendo um dos pilares do Direito Tributário Brasileiro, com a seguinte redação legal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

.....  
§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.  
(grifo do autor)

O objetivo primordial desse princípio não é o de beneficiar determinada classe, mesmo porque os destinatários dessa norma são aqueles que menos podem contribuir, ou até mesmo que nada podem contribuir.

A própria Magna Carta brasileira, como um dos objetivos republicanos nela contido, prevê a redução das desigualdades sociais em seu artigo 3º, IV, cabendo à legislação tributária, como a todas as demais, encontrar uma forma de tornar realidade tal aspiração do legislador constituinte.

Tem-se por capacidade contributiva, o montante que cada contribuinte pode e deverá dispor de seu patrimônio, entregando-o ao Estado tributante, para que este financie suas atividades básicas.

Nas palavras de Luciano Amaro (2003, p. 137), o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto; do mesmo modo que, em terra seca, não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

No mesmo sentido, leciona José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 30):

Considerando-se que a tributação interfere no patrimônio das pessoas, de forma a subtrair parcelas de seus bens, não há dúvida de que será ilegítima (e inconstitucional) a imposição de ônus superiores às forças desse patrimônio, uma vez que os direitos individuais compreendem o absoluto respeito à garantia de sobrevivência de quaisquer categorias de contribuintes.

Depreende-se do exposto, bem como da leitura atenta do texto constitucional, que a capacidade contributiva deve ser respeitada quando da determinação de incidência, ou não, do imposto, não podendo o legislador, ou mesmo o ente tributante, onerar excessivamente o contribuinte a ponto de lhe dificultar, e até mesmo inviabilizar, a manutenção de suas atividades corriqueiras, incidindo sobre garantias trazidas pela Lei Maior pátria.

Comungando do mesmo entendimento acima esposado, José Lazaro Carneiro Rios (disponível em <<http://www.direitonet.com.br/artigos/x/25/56/2556>>).

Acesso em 03/ago/06), em artigo publicado em 07 de abril de 2006, afirma que o princípio em comento (capacidade contributiva) deve ser cotejado no instante em que o legislador descrever a hipótese de incidência do tributo, ou seja, a situação fática à qual a legislação atribui eficácia para a instituição dessa contribuição monetária imposta pelo Estado ao povo, com o intuito de afastar da ocorrência concreta quem não possua capacidade de pagamento, sem comprometimento de sua própria subsistência.

Quando se trata de capacidade contributiva, muito se fala também na impossibilidade de tributação de produtos de primeira necessidade, imprescindíveis à manutenção das atividades básicas do ser humano enquanto contribuinte.

Assim, afirma Roberto Wagner Lima Nogueira (*apud* RIOS. disponível em <<http://www.direitonet.com.br/artigos/x/25/56/2556>>. Acesso em 03/ago/06), que o cidadão-carente é protegido nesse liame pela intributabilidade do mínimo existencial, isto é, o cidadão carente, na cidadania fiscal unilateral, tem unicamente a posição de sujeito credor da solidariedade do Estado e o Estado, por sua vez, tem unicamente a posição de sujeito devedor dessa solidariedade.

Entende a doutrina mais abalizada que a capacidade contributiva só se verifica após satisfeito o mínimo existencial, ou seja, esta ocorrerá tão somente após deduzidos os gastos necessários à manutenção de uma sobrevivência digna do contribuinte e de sua família, em atendimento, ainda, ao princípio da dignidade humana, também protegido pela nossa Constituição.

Assim sendo, persiste ao contribuinte o dever solidário de disposição de seu patrimônio individual em favor do Estado, para que esse possa alcançar sua atividade-fim. Todavia, essa disposição não pode onerar o cidadão em demasia, a ponto de comprometer sua subsistência ou de sua família, sob pena de apresentar efeitos de confisco de renda ou de patrimônio, efeitos esses também vedados pela Constituição, conforme já abordado alhures.

#### 4.4 Direito ao Silêncio no Âmbito Tributário

Para o atendimento das finalidades às quais se presta para com os seus cidadãos (contribuintes ou não), o Estado tributante necessita invadir a esfera pessoal de seus contribuintes, obtendo, daí, a receita e mantendo a máquina estatal em pleno funcionamento.

Tendo em vista essa invasão, no patrimônio, na renda, ou em outras esferas, necessária se faz a instituição de garantias mínimas ao contribuinte, frente a possíveis excessos da administração.

Uma dessas garantias é o direito ao silêncio, também conhecido como “prerrogativa contra a auto-incriminação”. Essa limitação à atuação estatal também é encontrada fora do ordenamento jurídico brasileiro.

Podemos citar o direito anglo-saxão, que, com a V Emenda à Constituição dos Estados Unidos, inseriu e garantiu esse direito aos seus cidadãos. O direito italiano também comunga dessa idéia de silenciar quando o atendimento a qualquer solicitação da autoridade estatal possa repercutir negativamente na esfera penal, tolhendo o cidadão em sua liberdade pessoal.

Oportuno citar também dois Tratados Internacionais, dos quais o Brasil é signatário, que tratam sobre o assunto em debate. Primeiramente o Pacto Internacional sobre Direitos Humanos Civis e Políticos, aprovado pela ONU em 1966, notadamente o artigo 14, 3, “g”. Também o Pacto de São José da Costa Rica (artigo 8º, II, “g”), aprovado pela Organização dos Estados Americanos em 1969.

A Constituição Federal, em seu artigo 5º, LXII garante ao preso o direito ao silêncio, contudo, esse direito é estendido aos demais acusados ou investigados, por força do disposto no §2º do mesmo artigo, conforme segue:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....

LXIII - o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado;

.....  
 § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Assim, podemos compreender a elasticidade do direito ao silêncio a qualquer acusado ou investigado, por força do artigo supra, tendo em vista a integração ao arcabouço jurídico brasileiro de Tratados Internacionais que defendem esse direito.

Leciona o Professor Helenilson Cunha Pontes (2004, p. 85) que o direito ao silêncio não poderá traduzir-se em gravame para a esfera de liberdade do indivíduo que opta por se utilizar dessa garantia constitucional para impedir que, contra ele, sejam dirigidas imputações de caráter penal.

A jurisprudência pátria sinaliza no mesmo sentido:

**PRISÃO PREVENTIVA - EXCEPCIONALIDADE.** Em virtude do princípio constitucional da não-culpabilidade, a custódia acauteladora há de ser tomada como exceção. Deve-se interpretar os preceitos que a regem de forma estrita, reservando-a a situações em que a liberdade do acusado coloque em risco os cidadãos. **PRISÃO PREVENTIVA - SUPOSIÇÕES - IMPROPRIEDADE.** A prisão preventiva tem de fazer-se alicerçada em dados concretos, descabendo, a partir de capacidade intuitiva, implementá-la consideradas suposições. **PRISÃO PREVENTIVA - NÚCLEOS DA TIPOLOGIA - IMPROPRIEDADE.** Os elementos próprios à tipologia bem como as circunstâncias da prática delituosa não são suficientes a respaldar a prisão preventiva, sob pena de, em última análise, antecipar-se o cumprimento de pena ainda não imposta. **PRISÃO PREVENTIVA - PRESERVAÇÃO DA ORDEM PÚBLICA.** O bem a ser protegido a esse título há de situar-se no futuro, não no passado, a que se vincula a pretensão punitiva do Estado. **PRISÃO PREVENTIVA - APLICAÇÃO DA LEI PENAL - POSTURA DO ACUSADO - AUSÊNCIA DE COLABORAÇÃO.** O direito natural afasta, por si só, a possibilidade de exigir-se que o acusado colabore nas investigações. A garantia constitucional do silêncio encerra que ninguém está compelido a auto-incriminar-se. Não há como decretar a preventiva com base em postura do acusado reveladora de não estar disposto a colaborar com as investigações e com a instrução processual. **PRISÃO PREVENTIVA - MATERIALIDADE DO CRIME E INDÍCIOS DA AUTORIA - ELEMENTOS NEUTROS.** A certeza da ocorrência do delito e os indícios sobre a autoria mostram-se neutros em relação à prisão preventiva, deixando de respaldá-la. **PRISÃO PREVENTIVA - CLAMOR PÚBLICO.** A repercussão do crime na sociedade do distrito da culpa, variável segundo a sensibilidade daqueles que a integram, não compõe a definição de ordem pública a ser preservada mediante a preventiva. A História retrata a que podem levar as paixões exacerbadas, o abandono da razão”. (HC 83943/MG - Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO. Julgamento: 27/04/2004. Órgão Julgador: Primeira Turma)

Tendo em vista as observações supra, o direito ao silêncio, aplicado no âmbito tributário ganha grande importância, sendo inafastável essa imposição de limites para a autoridade tributante no exercício de suas funções.

Todavia, não se pode olvidar o dever de colaboração do contribuinte para o regular exercício da fiscalização do estado, devendo atender às solicitações a ele dirigidas, a exemplo do contido nos artigos 195<sup>3</sup> e 197<sup>4</sup> do Código Tributário Nacional, ainda que se observe o dever de colaboração do contribuinte, e, ainda que sua desobediência seja tipificada pela Lei nº 8.137/90, artigo 1º, V e parágrafo único, que dispõe:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

.....  
V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.”

Diante da garantia constitucional de conceder ao contribuinte o direito de silenciar quando a colaboração com o fisco possa ocasionar qualquer consequência negativa na esfera da liberdade individual do contribuinte, e obstacularizar o dever

---

<sup>3</sup> Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los. **Parágrafo único.** Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

<sup>4</sup> Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

de colaboração, deve-se trazer à baila um terceiro elemento para ajudar a balancear essa relação.

Ainda que seja garantido ao contribuinte o direito de silenciar, também lhe é imposto o dever de colaborar para com o fisco. Assim sendo, deve haver uma proporcionalidade entre esses dois institutos, eis que antagônicos.

Dessa forma, o contribuinte não será obrigado a colaborar com informações, quando essas possam lhe trazer qualquer consequência negativa, notadamente em sua esfera de liberdade individual, conforme abordado alhures.

Todavia, quando não observada hipótese trazida pelo parágrafo supra, não caberá a observância do silêncio pelo contribuinte, podendo o mesmo ser tipificado nos moldes da legislação em vigência.

Finalizando, o contribuinte goza de garantia constitucional para permanecer em silêncio, quando a ausência desse possa implicar em alguma consequência negativa. Entretanto, em razão do dever de colaboração, interpretado sempre à luz da razoabilidade, tal silêncio deverá ser mitigado quando não acarretar risco algum ao informante do fisco, conseqüentemente, sem risco, também, de incorrer em inconstitucionalidade pela não observância de direito fundamental.

#### **4.5 Razoabilidade das Leis Tributárias**

Difícil estabelecer o que é, ou não, razoável no âmbito tributário, pois a razoabilidade trata-se de um conceito extremamente subjetivo, devendo ser analisado casuisticamente.

Ainda que de difícil aferição, a razoabilidade não pode ser esquecida pelo legislador na elaboração das leis, especialmente as tributárias, objeto de nosso estudo, e, também, por sinalizarem limitações aos direitos fundamentais, notadamente aos direitos fundamentais dos contribuintes.

O princípio da razoabilidade das leis tributárias pode ser associado a diversos outros não menos importantes, tais como o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, da proibição de tributo com efeito de confisco, dentre outros.

O fundamento constitucional desse princípio encontra-se no artigo 5º, LIV da Constituição Federal, que sinaliza pelo cumprimento do devido processo legal.

Nas palavras do Professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2004, p. 298), a razoabilidade pode ser encontrada da seguinte forma:

A razoabilidade se manifesta no objeto da decisão restritiva de direitos. Esta não pode ultrapassar os limites do razoável. Obviamente que não existe um critério objetivo para identificar a medida desarrazoada, quadra reafirmar. O juízo de razoabilidade é eminentemente subjetivo. Entre o razoável e o irrazoável, que são zonas opostas, existe uma zona intermediária na qual o limite entre o arrazoado e o dezarrazoado é tênue. São as circunstâncias do caso concreto que vão indicar se o legislador, ao editar as normas jurídico-tributárias, ingressou ou não na zona do irrazoável.

Vem a calhar, ainda, a diferenciação entre o princípio da proporcionalidade e o princípio da razoabilidade, tendo os dois como principais divergências a motivação na aplicação dos princípios, a adequação meio-fim e a função de cada um na seara tributária.

A jurisprudência dos principais tribunais brasileiros vêm sinalizando também para uma maior observância do aludido princípio. Vários dos julgados têm tomado a razoabilidade como diretriz para a aplicação das leis, ou, até mesmo, para o reconhecimento de inconstitucionalidade ou declaração de constitucionalidade das mesmas, sendo reconhecido, inclusive, pela Corte Maior (STF) como um limitador à edição de leis que venham a afetar direitos fundamentais dos contribuintes.

O que não gera dúvida alguma é o direito do contribuinte de ser tributado de forma prudente e razoável, evitando os absurdos legislativos, especialmente no que tange ao direito tributário.

Valemo-nos, mais uma vez, das palavras do Mestre Pimenta (2004, p. 301), que assevera ser indubitoso, por tais razões, que o contribuinte tenha o direito fundamental a ser tributado de maneira prudente, ponderada, razoável, e que,



inclusive, não pode ser eliminado por meio de emenda constitucional (art. 60, §4º, IV CF).

Tal conclusão ainda é reforçada pelo disposto no artigo 3º, I da CF, assegurando uma sociedade justa para todos os cidadãos. Essa justiça, notadamente a justiça tributária, necessariamente passa pela razoabilidade na tributação.

Assim sendo, quanto maior o enfoque dado à proteção dos direitos do contribuinte em busca da justiça tributária, mais se cogitará sobre o princípio da razoabilidade em matéria de tributos, pois, repisa-se, a justiça tributária passa pela razoabilidade que se demonstra como um direito fundamental do contribuinte, não sendo passível de mitigação.

## 5. CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

### 5.1 No Âmbito Nacional: Projeto de Lei Complementar nº 646/99

#### 5.1.1 Origem

Diante de todo o consignado até o momento, do apetite voraz do Estado que, no intuito de arrecadar tributos para a manutenção de suas funções e consecução de seus objetivos fins, invade o patrimônio individual dos cidadãos, tolhendo-os cada vez de maiores parcelas, fácil é verificar que o mesmo necessita de limites na tributação e, principalmente, em defesa dos contribuintes.

Objetivando limitar essa atuação estatal e coibir os excessos, inclusive dificultando a atuação comercial e até a subsistência de seus contribuintes, agindo, dessa maneira, com caráter confiscatório, hipóteses vedadas pela Carta Maior, ampliou-se o debate acerca dos direitos e garantias do contribuinte.

Tal discussão ganhou corpo e espaço no meio jurídico, culminando com a elaboração do chamado “Estatuto do Contribuinte” (Projeto de Lei Complementar Nacional nº 646/99), que pode ser tratado, a grosso modo, como uma cartilha ou um manual de instruções que visa igualar as relações entre as pessoas tributantes e os contribuintes, para que as primeiras não adentrem na esfera individual dos segundos, além do que lhes é permitido constitucionalmente.

Conceito didático do que seja o prefalado estatuto, observa-se nas palavras de Paulo de Barros Carvalho citado por Carrazza (*apud* CARRAZZA, 2005, p. 408):

Define-se estatuto do contribuinte, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre a matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuricidade.

Conforme se nota, o Projeto de Lei, denominado “Estatuto do Contribuinte”, em tramitação no Congresso Nacional, abarca normas atinentes à matéria tributária, notadamente às assecuratórias e declaratórias dos direitos dos contribuintes, como o próprio nome já informa, a serem seguidas, seja em âmbito federal, estadual ou municipal.

Desnecessário, talvez, repisar tal assunto, mas, com a evolução dos tempos, a forma de encarar e tratar o cidadão, e conseqüentemente o contribuinte, tomou rumos tendentes a igualar a relação desses para com o Estado, o que não ocorria em outras fases da história das civilizações.

Essa paridade nas relações entre Estado e particular, além de sinalizar como uma vitória da democracia, da evolução do Estado Democrático de Direito, urge pela concreta efetivação do tão almejado tratamento igualitário, o que se dá através de um arcabouço jurídico moderno e voltado para atender às necessidades dos cidadãos-contribuintes.

Nesse diapasão surge, como dito anteriormente, o Projeto de Lei Complementar Nacional nº 646 de 1999, em tramitação no Congresso Nacional, que visa essa efetivação dos direitos e garantias destinadas aos contribuintes e previstas em nossa Carta Magna, projeto esse que passa a ser objeto de nosso estudo.

### 5.1.2 Considerações gerais e abordagem crítica

O Projeto de Lei que visa instituir o “Estatuto do Contribuinte” é um passo muito importante em direção à paridade entre o Estado e o particular, tão almejada pelo Estado Democrático. Aqui os direitos e deveres são mútuos, não favorecendo em especial nenhuma das partes envolvidas, em que pese a defesa da parte hipossuficiente da relação, no caso, o contribuinte, o que é perfeitamente aceitável.

Nesse caso, não se trata de uma interpretação de nossa Lei Maior, mas sim de sua construção, relendo a Constituição em face dos novos fatos políticos e das novas demandas sociais para, sobre eles, projetar os princípios fundamentais implícitos na Carta, e, dessa forma, dar a eles solução justa, sem a necessidade de sucessivas emendas ao texto constitucional.

Atualmente o direito, principalmente no que tange aos direitos fundamentais, vive da imediata aplicabilidade das normas, não se contentando com normas programáticas, ou de eficácia limitada, dependendo da vontade de legisladores infra-constitucionais para ver efetivado o direito reconhecido, conforme preleciona o art. 5º, § 1º da Constituição Federal<sup>5</sup>.

Observa-se grande fortalecimento dos direitos fundamentais nesses últimos anos, seja no âmbito nacional, pelo texto constitucional ou por legislações esparsas, seja no âmbito internacional, com os diversos tratados e leis sobre o assunto.

O presente Projeto de Lei não se limita apenas a trazer em seu corpo os direitos e garantias contidos na Constituição Federal, mas sim, deles extrair os exatos mandamentos para, em seguida, formar uma opinião sólida e que possa ainda conduzir à mudança da doutrina e da jurisprudência tributária. Por esse motivo o Código do Contribuinte propõe o fim de algumas rixas doutrinárias, bem como de questões jurisprudenciais divergentes, buscando sempre a estabilidade e a previsibilidade das relações com o fisco, em homenagem à segurança jurídica.

---

<sup>5</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....  
§ 1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

A iniciativa de se criar um diploma voltado especialmente ao contribuinte não é novidade do mundo jurídico moderno, existindo outras leis tratando do mesmo objeto em diversos outros países, como no caso dos Estados Unidos (*Taxpayer Bill of Rights II* datada de 30 de julho de 1996), da Espanha (*Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes* datada de 26 de fevereiro de 1998), dentre outros.

O projeto do Estatuto do Contribuinte estrutura-se em sete capítulos, sendo eles:

- a) Das Disposições Preliminares;
- b) Das Normais Fundamentais;
- c) Dos Direitos do Contribuinte;
- d) Das Consultas em Matéria Tributária;
- e) Dos Deveres da Administração Fazendária;
- f) Da Defesa do Contribuinte e
- g) Das Disposições Finais

O Estatuto do Contribuinte já inaugura o seu texto, especificamente em seu artigo 2º, parágrafo único<sup>6</sup>, dispondo sobre os anseios de justiça tributária em nosso país. Essa justiça tributária, nos moldes do citado diploma, será alcançada se respeitados os parâmetros de validade da lei tributária.

Outro ponto importante trazido pelo Projeto de Lei (ainda que somente projeto), é o mandamento constante em seu artigo 15<sup>7</sup>, o qual confere estabilidade e previsibilidade à relação jurídica já definitivamente extinta entre contribuinte e fisco, contrariando a regra quanto aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de leis, em matéria tributária, essa surtirá efeitos para o futuro, não alcançando situações perfeitas e acabadas.

Oportuno ressaltar que, a regra é que, quando declarada a inconstitucionalidade de uma lei, após decisão judicial final, essa será nula desde a sua edição, não produzindo quaisquer efeitos na esfera jurídica. Todavia, em

---

<sup>6</sup> Art. 2º. A instituição ou majoração de tributos atenderá aos princípios da justiça tributária Parágrafo único. Considera-se justa a tributação que atenda aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da equitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não-confiscatoriedade.

<sup>7</sup> Art. 15. Os efeitos da decisão transitada em julgado, em controle difuso ou em ação direta, proclamando a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal, não implicarão exigência de complementação, no âmbito administrativo ou judicial, do valor do crédito tributário extinto anteriormente à vigência da decisão.

matéria tributária, essa situação seria o mesmo que se admitir uma eterna instabilidade e imprevisibilidade de uma relação havida entre fisco e contribuinte, militando contra o princípio da segurança jurídica, protegida, inclusive, constitucionalmente.

O Projeto do Código do Contribuinte veda ao fisco qualquer forma de coerção ou privação de direitos do contribuinte com finalidade de recebimento da obrigação tributária de que seja credor. Tais limitações são encontradas nos artigos 13<sup>8</sup> e 14<sup>9</sup> do referido estatuto.

Através da inteligência de seu artigo 16<sup>10</sup>, caberá somente ao Judiciário a despersonalização jurídica da sociedade quando essa for instrumento de fraude à lei para ocultar sócios ou terceiros que tenham poder de controle. Essa limitação previne o mau uso e a manipulação desse mecanismo que poderia, em alguns casos, ser mal utilizado pela Administração, como forma de coerção do contribuinte.

Antiga divergência administrativa, agora pacificada pela lei, é o caso dos parcelamentos de débito tributário. Previsão trazida no artigo 36<sup>11</sup>, dispõe que, no decorrer do parcelamento o contribuinte não pode ser considerado inadimplente, tendo direito ao fornecimento de certidões negativas, ou qualquer outro documento necessário para suas atividades.

Outra celeuma encontrada na doutrina e na jurisprudência é observada quanto à possibilidade de compensação de créditos tributários em face de débitos junto ao fisco. Tal possibilidade está agora prevista no artigo 29<sup>12</sup> do Estatuto do

---

<sup>8</sup> Art. 13. Não será admitida a aplicação de multas ou encargos de índole sancionatória em decorrência do acesso à via judicial por iniciativa do contribuinte.

<sup>9</sup> Art. 14. É vedada, para fins de cobrança extrajudicial de tributos, a adoção de meios coercitivos contra o contribuinte, tais como a interdição de estabelecimento, a proibição de transacionar com órgãos e entidades públicas e instituições oficiais de crédito, a imposição de sanções administrativas ou a instituição de barreiras fiscais.

Parágrafo único. Os regimes especiais de fiscalização, aplicáveis a determinados contribuintes, somente poderão ser instituídos nos estritos termos da lei tributária.

<sup>10</sup> Art. 16. Somente o Poder Judiciário poderá desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade, quando, em detrimento da Administração Fazendária, houver comprovado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. (...)

<sup>11</sup> Art. 36. O parcelamento do débito tributário implica novação, fazendo com que o contribuinte retorne, a este título, ao pleno estado de adimplência, inclusive para fins de obtenção de certidões negativas de débitos fiscais. Parágrafo único. A Administração Fazendária não poderá recusar a expedição de certidões negativas, nem condicionar sua expedição à prestação de garantias, quando não exigidas na concessão do parcelamento, salvo na hipótese de inobservância do pagamento nos respectivos prazos.

<sup>12</sup> Art. 29. O crédito tributário do contribuinte, assim reconhecido em decisão administrativa definitiva ou sentença judicial transitada em julgado, poderá, por opção sua, ser compensado com débitos relativos à mesma Fazenda Pública.

Contribuinte, fulminando a antiga discussão sobre a natureza coincidente do crédito/débito a ser compensado.

Finalizando a análise pontual feita até o momento, destacamos o artigo 47<sup>13</sup> do Código de Defesa do Contribuinte, assegurando que a efetivação das garantias nele conferidas poderá ser feita administrativa ou judicialmente, de forma individual ou coletiva, elencando as matérias pertinentes à discussão, bem como os legitimados para tanto. Em resumo, pode-se dizer que o Projeto do Estatuto do Contribuinte reúne, numa única lei, todos os Direitos do Contribuinte que hoje encontram-se desordenados e espalhados em diversas legislações; afasta qualquer imposição de impedimento ao contribuinte quanto ao acesso a benefícios e incentivos fiscais e financeiros, linhas oficiais de crédito ou de participação de licitações, quando estiver pendente contra ele processo administrativo ou judicial, em matéria tributária.

Pode-se afirmar, também, que ele assegura explicitamente o direito de defesa ou de recurso, administrativo ou judicial, sem condicionamento a depósito, fiança, caução, aval ou outro ônus qualquer; proíbe que o fisco proceda na interdição de estabelecimentos e/ou impeça o contribuinte de transacionar com repartições públicas; e/ou imponha barreiras fiscais e outros meios coercitivos para a cobrança extrajudicial de tributos.

Não se tem aqui o intuito de criticar a letra do Projeto de Lei, até porque a sociedade, em especial o membros dela enquadrados como contribuintes, necessitava de um diploma como esse. A única ressalva que se faz é quanto à sua morosidade em ser aprovado, talvez por culpa da morosidade de nossa máquina legislativa, talvez por ausência de interesse por parte do Congresso. Todavia, enquanto os anos passam, quem continua a perder é a sociedade, ficando ainda à

---

<sup>13</sup> Art. 47. A defesa dos direitos e garantias dos contribuintes poderá ser exercida administrativamente ou em juízo, individualmente ou a título coletivo.

§1º. A defesa coletiva será exercida quando se tratar de:

I - interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato;

II - interesses ou direitos coletivos, assim entendidos, para efeitos desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base;

III - interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum.

§2º. Para os fins do §1º deste artigo, são legitimados concorrentemente:

I - o Ministério Público; e,

II - as associações legalmente constituídas há pelo menos um ano e que incluam entre seus fins institucionais a defesa dos interesses, direitos e garantias protegidos por esta Lei, dispensada a autorização assemblear.

mercê de alguns absurdos praticados por nossas autoridades, como por exemplo a não concessão do instituto da compensação em diversos casos, a ausência de um procedimento tributário padrão, dentre outros.

## **5.2 O Código de Defesa do Contribuinte no Âmbito Estadual**

Acompanhando a idéia de uma lei federal protetiva dos direitos fundamentais do contribuinte, alguns estados de nossa federação apressaram-se em editar normas versando sobre o mesmo assunto, contudo, obviamente, com abrangência limitada (estadual).

Passaremos à análise de três diplomas de diferentes Estados, destacando seus pontos comuns, suas peculiaridades, inclusive similitudes com o Estatuto do Contribuinte, que possui abrangência mais ampla e deve servir de modelo para as demais produções.

Ter-se-á em confronto com o Código de Defesa do Contribuinte, o Projeto de Lei nº 122/03, de autoria do Deputado Marlon Santos, que visa instituir o Código de Defesa do Contribuinte no Estado do Rio Grande do Sul; o Projeto de Lei nº 1157, de autoria do Deputado Átila Nunes, do Estado do Rio de Janeiro; e, finalmente a Lei Complementar nº 939, de 3 de abril de 2003, instituidora do Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte no Estado de São Paulo.



### 5.2.1 Outros projetos em âmbito estadual

Inescondível em todos os diplomas aqui analisados, e até mesmo pelo caráter protetivo encampado pelo Estatuto do Contribuinte, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, uma nítida tentativa de proteger o contribuinte frente a eventuais abusos pelas autoridades tributantes.

Inicialmente todos os textos legais apresentam seus conceitos de contribuinte, os quais, apesar de pequena divergência, não se diferenciam na essência.

O Projeto de Lei nº 122/03, do Rio Grande do Sul, traz o conceito de contribuinte em seu artigo 2º<sup>14</sup>, fazendo algumas ressalvas em seus dois parágrafos<sup>15</sup>.

Já o Projeto de Lei nº 1157/99, do Rio de Janeiro, conceitua o contribuinte em seu artigo 3º, parágrafo único<sup>16</sup>.

Finalmente, o diploma paulista, ou seja, a Lei Complementar nº 939/03, a exemplo da lei carioca, conceitua contribuinte em seu artigo 3º<sup>17</sup>.

Vencida a definição do que seja “contribuinte” para os legisladores estaduais, preocuparam-se eles em elencar quais seriam os direitos expressamente previstos a esses contribuintes em seus estatutos, os quais não afastam a aplicação de outros direitos reconhecidos e protegidos na legislação esparsa.

---

<sup>14</sup> Art.2º – Contribuinte, para os fins desta lei, é todo aquele que a legislação tributária estadual definir como sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória, aí incluídos o responsável e o substituto tributários.

<sup>15</sup> § 1º – Equiparam-se também ao contribuinte as respectivas entidades associativas, quando agirem em nome coletivo de seus integrantes.

§ 2º – A desoneração relativa a pagamento de tributo não afasta a condição de contribuinte.

<sup>16</sup> Art. 3º - Contribuinte à a pessoa de direito sujeita à obrigação de pagar tributo instituído pelo Estado do Rio de Janeiro e, ainda, quem a lei a ele equiparar.

Parágrafo único Equiparam-se também ao contribuinte as respectivas entidades associados, quando agirem em nome coletivo de seus integrantes.

<sup>17</sup> Artigo 3º - Para efeito do disposto neste Código, contribuinte é a pessoa natural ou jurídica a quem a lei determine o cumprimento de obrigação tributária. Parágrafo único - Aplicam-se também, no que couber, as disposições deste Código a qualquer pessoa, física ou jurídica, privada ou pública que, mesmo não sendo contribuinte, relacionar-se com a Administração Pública em sua atividade de fiscalização e cobrança de tributos.

O Capítulo II, artigo 4<sup>o</sup><sup>18</sup> do Estatuto Paulista enumera os direitos do contribuinte por ele abrangidos e protegidos, ao passo que o projeto gaúcho, reserva seu artigo 5<sup>o</sup><sup>19</sup> para tal finalidade, limitando-nos à transcrição dos principais pontos do referido artigo.

---

<sup>18</sup> Artigo 4<sup>o</sup> - São direitos do contribuinte:

I - o adequado e eficaz atendimento pelos órgãos e unidades da Secretaria da Fazenda;

II - a igualdade de tratamento, com respeito e urbanidade, em qualquer repartição pública do Estado;

VI - a retificação, complementação, esclarecimento ou atualização de dados incorretos, incompletos, dúbios ou desatualizados;

VII - a obtenção de certidão sobre atos, contratos, decisões ou pareceres constantes de registros ou autos de procedimentos de seu interesse em poder da Administração Pública, salvo se a informação solicitada estiver protegida por sigilo, observada a legislação pertinente;

VIII - a efetiva educação tributária e a orientação sobre procedimentos administrativos;

IX - a apresentação de ordem de fiscalização ou outro ato administrativo autorizando a execução de auditorias fiscais, coleta de dados ou quaisquer outros procedimentos determinados pela administração tributária, observado o disposto no artigo 9<sup>o</sup>;

XIII - a informação sobre os prazos de pagamento e reduções de multa, quando autuado;

XIV - a não-obrigatoriedade de pagamento imediato de qualquer autuação e o exercício do direito de defesa, se assim o desejar;

XVI - a ciência formal da tramitação de processo administrativo-fiscal de que seja parte, a vista do mesmo na repartição fiscal e a obtenção de cópias dos autos, mediante ressarcimento dos custos da reprodução;

XVIII - a preservação, pela administração tributária, do sigilo de seus negócios, documentos e operações, exceto nas hipóteses previstas na lei;

XX - o ressarcimento por danos causados por agente da Administração Tributária, agindo nessa qualidade;

<sup>19</sup> Art. 5<sup>o</sup> - São direitos do contribuinte:

II - Receber, quando inscrito no Cadastro Geral de Contribuintes de Tributos Estaduais (CGC/TE), aviso prévio escrito, em que conste o objetivo da fiscalização, os tributos por ela abrangidos e as respectivas competências e a indicação da autoridade responsável, com no mínimo 30 (trinta) dias de antecedência, dando conta de que seu estabelecimento será objeto de auditoria, ressalvadas as hipóteses de denúncia ou de indício de ocorrência de crime de sonegação fiscal, não consideradas como auditoria a verificação de pagamento de tributo declarado em guia informativa, a verificação de entrega de documentos para a Fazenda Pública Estadual, a aferição de estoque de bens ou, ainda, a conferência de informações cadastrais. Ressalvadas as exceções referidas neste inciso, o não envio do aviso prévio acarretará a nulidade absoluta dos atos praticados pela autoridade fazendária em relação à auditoria.

IV - a concessão de prazo, de no máximo 10 (dez) dias, antes do lançamento de crédito tributário, na hipótese de auditoria em livros e documentos de contribuinte inscrito no Cadastro Geral de Contribuintes de Tributos Estaduais (CGC/TE), para a apresentação à autoridade fazendária de comprovação documental relativa à irregularidade por ela apontada, ainda que não admitida pelo contribuinte. A não-concessão do prazo referido neste inciso implicará a nulidade absoluta da imposição tributária.

XI - a fundamentação, em seus aspectos de fato e de direito, das decisões proferidas nos julgamentos de contencioso administrativo-tributário. A inexistência de fundamentação, nos termos desse inciso, implica a nulidade absoluta da decisão.

XII - o prazo máximo de 30 (trinta) dias, contados a partir da entrega do pedido devidamente instruído, para a solução de consulta escrita relativa a tributo, que contenha dados exatos e verdadeiros, que não seja meramente protelatória e que não tenha sido formulada após início de ação fiscal. Caso a consulta não seja solucionada no prazo previsto neste inciso, o tributo, quando devido, será parcelado em 06 (seis) prestações mensais e consecutivas, sem multa e juros, obedecidas as formalidades legais relativas ao lançamento tributário.

XXIII - a efetiva educação tributária e a orientação sobre procedimentos administrativos;

XXXIV - a reparação dos danos causados aos seus direitos;

Por fim, temos o diploma carioca que, apesar de menos extenso que o do Rio Grande, também esposa os direitos do contribuinte, fazendo-o em seu artigo 6º<sup>20</sup>, acompanhado, ainda, das penalidades impostas pelo descumprimento da ordem ali contida.

Outro ponto observado em todos os textos analisados é a preocupação com a reparação de danos do contribuinte por atos da administração tributária no exercício de suas atividades.

Relevante essa preocupação, pois não deixa o contribuinte desprovido de qualquer garantia frente a um possível abuso, ou até mesmo falha, da administração que lhe possa causar algum tipo de malgrado.

A educação tributária também figura como ponto comum dos estatutos (sejam leis ou ainda projetos) analisados. Essa preocupação em educar o contribuinte é de extrema importância. De nada adiantará um código rigoroso, que milite em defesa de seus interesses, se o próprio interessado, ou seja, o contribuinte, não souber quais são seus direitos frente à administração tributária, e ainda, quais os limites de sua atuação para apurar eventuais exageros.

Dentre as diversas inovações, há ainda que se observar a criação de órgão de defesa do contribuinte, contemplado pelo artigo 21<sup>21</sup> e seguintes da lei paulista, chamado de "Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte – CODECON", tendo suas atribuições especificadas pelo artigo 23<sup>22</sup> do mesmo estatuto.

---

<sup>20</sup>IX – No julgamento do contencioso administrativo-tributário a decisão será fundamentada em seus aspectos de fato e de direito.

Penalidade: nulidade absoluta da decisão desfavorável ao contribuinte e, em qualquer hipótese, o arquivamento do processo;

X - A solução de consulta escrita relativa a tributo, que contenha dados exatos e verdadeiros, que não seja meramente protelatória e que não tenha sido formulada após início de ação fiscal, será dada no prazo máximo de 30 (trinta) dias após a entrega do pedido devidamente instruído.

Penalidade: parcelamento de ofício do tributo quando devido, em 6 (seis) prestações mensais e consecutivas, sem multa, sem juros e sem correção monetária, obedecidas as formalidades legais relativas ao lançamento tributário.

<sup>21</sup> Artigo 21 - Fica instituído o Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte - CODECON, órgão de composição paritária, integrado por representantes dos poderes públicos e de entidades empresariais e de classe, com atuação na defesa dos interesses dos contribuintes, na forma desta lei complementar.

<sup>22</sup> Artigo 23 - São atribuições do CODECON:

- I - planejar, elaborar, propor, coordenar e executar a política estadual de proteção ao contribuinte;
- II - receber, analisar e dar seguimento a reclamações encaminhadas por contribuinte;
- III - receber, analisar e responder consultas ou sugestões encaminhadas por contribuinte;
- IV - prestar orientação permanente ao contribuinte sobre os seus direitos e garantias;
- V - informar, conscientizar e motivar o contribuinte, através dos meios de comunicação;
- VI - orientar sobre procedimentos para apuração de faltas contra o contribuinte.

No Projeto carioca, o nome dado ao órgão de proteção ao contribuinte diferencia-se um pouco do paulista; todavia, suas atribuições são praticamente as mesmas. Conforme disposto no artigo 11<sup>23</sup> daquele texto, visa-se a criação do Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte, tendo suas funções elencadas posteriormente em seu artigo 13<sup>24</sup>.

O Projeto do Rio Grande do Sul segue o modelo carioca, também instituindo, em seu artigo 20<sup>25</sup>, o Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte, tendo contudo, praticamente as mesmas atribuições dos demais estados, conforme se denota da leitura de seu artigo 23<sup>26</sup>.

Importante ressaltar que a criação desses órgãos de proteção ao contribuinte não impossibilita o surgimento de outros, como o exemplo defendido pelo Projeto de Lei do Rio Grande do Sul, em seu artigo 22, §2<sup>o27</sup>. Tais órgãos, depois de credenciados junto à Câmara de Defesa do Contribuinte, poderão atuar nesse sentido.

Por derradeiro, julgamos oportuno ressaltar a preocupação do legislador estadual na observância do duplo grau de jurisdição administrativa, no respeito a princípios constitucionais tributários, tais como o princípio da legalidade, da capacidade contributiva, dentre outros e, ainda, a busca pela justiça tributária.

---

<sup>23</sup> Art. 11 - Fica criado o Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte – SISDECON. Órgão de composição paritária, integrado por representantes dos poderes públicos e das entidades empresariais e de classe, com atuação na defesa dos interesses dos contribuintes, na forma desta Lei.

<sup>24</sup> Art. 13 São atribuições do SISDECON:

- I - planejar, elaborar, propor e coordenar a política estadual de proteção ao contribuinte;
- II - receber, analisar, avaliar e encaminhar consultas, denúncias ou sugestões apresentadas pelos contribuintes;
- III - prestar orientação permanente ao contribuinte sobre os seus direitos e garantias;
- IV - informar, conscientizar e motivar o contribuinte via os meios de comunicação;
- V - orientar sobre procedimentos para apuração de faltas contra o contribuinte.

<sup>25</sup> Art. 20 – Fica instituído o Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte – SISDECON, composto pela Câmara de Defesa do Contribuinte – CADECON – e pelo Programa Estadual de Defesa do Contribuinte – PROCONT.

<sup>26</sup> Art. 23 – Compete à CADECON:

- I – planejar, elaborar, propor, coordenar e executar a política estadual de proteção ao contribuinte;
- II – receber, analisar, avaliar e encaminhar consultas, denúncias ou sugestões apresentadas pelos contribuintes ou entidades representativas dos contribuintes;
- III – prestar orientação permanente ao contribuinte sobre os seus direitos e garantias;
- IV – informar, conscientizar e motivar o contribuinte via os meios de comunicação;
- V – orientar sobre procedimentos para apuração de infrações a este Código;
- VI – credenciar os Serviços de Proteção dos Direitos do Contribuinte– PROCONTs;
- VII – atuar como assistente nos processos administrativos e no processo disciplinar.

<sup>27</sup> Art. 22 – Integram a CADECON representantes dos seguintes órgãos e entidades:

§ 2º – Os órgãos e as entidades relacionadas neste artigo, bem como outros órgãos e entidades que se interessarem em atuar na defesa dos direitos do contribuinte poderão implantar PROCONTs, desde que credenciados pela CADECON.

Poderíamos aqui apontar diversos outros aspectos relevantes nos textos analisados. Todavia, o objetivo do presente trabalho é promover uma abordagem ampla dos principais pontos trazidos por essa inovação legislativa, ou seja: o Estatuto do Contribuinte.

### **5.2.2 Comparativo entre os projetos estaduais**

Como abordado acima, os três textos analisados aleatoriamente: o Projeto de Lei gaúcho; o Projeto carioca e o Estatuto paulista, apresentam diversos pontos em comum, e não poderia ser diferente, todos têm um objetivo comum, sendo incompatíveis idéias muito discrepantes entre si.

Fazendo uma abordagem crítica, e, logicamente respeitando a capacidade legislativa dos autores dos textos analisados, ousamos tecer alguns comentários.

Percebe-se que o texto paulista, inclusive já aprovado e tendo caráter de Lei Complementar, mostra-se um dispositivo mais conciso, talvez não tão extenso como o Projeto do Deputado Marlon Santo, do Rio Grande do Sul.

Esse, aparentemente, fez uma seleção dos principais pontos do Estatuto paulista, combinando, ainda, com as principais diretrizes do diploma carioca, resultando num projeto bastante completo, extenso, o qual tenta, inclusive, tratar alguns assuntos até a exaustão, todavia, sem a presunção de completude, não afastando a aplicabilidade de outras leis, bem como os princípios e garantias gerais, conforme disposto em seu artigo 32<sup>28</sup>.

O projeto de Marlon Santo, dispensa trinta e seis incisos e três parágrafos, ao tratar dos direitos dos contribuintes, e, ainda, outros treze incisos abordando as garantias a eles conferidas, ao passo que o dispositivo paulista, a título de

---

<sup>28</sup> Art. 32 – Os direitos e obrigações previstos nesta lei complementar não excluem outros decorrentes do regramento constitucional, dos tratados ou convenções internacionais de que a República Federativa do Brasil seja signatária e das leis internas, dos regulamentos e demais atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, na parte não revogada, bem como daqueles que derivem dos princípios gerais do direito, da analogia, dos costumes e da equidade, quando aplicáveis.

comparação, destina vinte e seis incisos para elencar os direitos nele previstos e nove incisos para as garantias do contribuinte.

Essa extensão mostra a tentativa do legislador em esgotar o assunto, enfrentando-o de forma direta, demonstrando ainda o caráter extremamente protetivo dessa legislação.

Por fim, o projeto carioca, não deixa o contribuinte daquela federação desamparado, não há motivos para se ter esse tipo de presunção, todavia, ele se mostra mais compacto; uma característica interessante desse texto é a previsão de penalidades em caso de descumprimento dos direitos do contribuinte no próprio inciso em que estão previstas, modelo esse posteriormente adotado pelo Projeto nº 122/03.

#### **5.4 O Código de Defesa do Contribuinte no Âmbito Municipal**

O embrião da idéia de uma legislação protetiva dos direitos do contribuinte surgiu com o Projeto de Lei nº 646/99, que visa instituir o Código de Defesa do Contribuinte no âmbito federal.

Nesse diapasão apressaram-se os legisladores estaduais em editar seus próprios estatutos do contribuinte, e, não foram os únicos, já que alguns municípios também já se mostram preocupados em limitar a atuação das autoridades tributantes.

Podemos citar o município de Presidente Prudente, no Estado de São Paulo, que, comprometido com a proteção do contribuinte municipal, editou a Lei Complementar nº 144/05, que entrou em vigor no dia 2 de janeiro de 2006, e que será objeto de breve análise neste trabalho.

#### 5.4.1 O caso do município de Presidente Prudente/SP

O município de Presidente Prudente, seguindo o caminho aberto pelo Estatuto do Contribuinte, Projeto de Lei Complementar nº 646/99, editou a Lei nº 144/05, que institui o Código de Defesa do Contribuinte no âmbito desse município localizado no oeste paulista, inscrevendo-se, dessa forma, no rol dos poucos municípios brasileiros que dispõem de um moderno sistema jurídico capaz de proteger o contribuinte contra enganos, abusos, e, até mesmo, contra a má-fé por parte das autoridades tributárias.

Trata-se de uma lei, como dito acima, bastante ousada, de certa forma extensa, se comparada com os demais diplomas analisados neste trabalho.

Composta por 52 artigos, divididos em 9 capítulos, a saber:

- a) Princípios Gerais e Direitos do Contribuintes;
- b) Informação e Assistência ao Cumprimento das Obrigações Tributárias;
- c) Dos Deveres do Contribuinte;
- d) Dos Deveres da Administração Tributária;
- e) Das Consultas em Matéria Tributária;
- f) Do Ressarcimento e da Compensação;
- g) Dos Direitos e Garantias no Procedimento de Criação de Obrigações Tributárias;
- h) Do Sistema Municipal de Defesa do Contribuinte e
- i) Considerações Gerais.

O Artigo 2º<sup>29</sup> da Lei Municipal traz as diretrizes norteadoras do ordenamento tributário prudentino, devendo ser observados alguns importantes princípios constitucionais tributários, tais como: o princípio da segurança jurídica, da legalidade, da capacidade contributiva, da proporcionalidade, dentre outros.

A exemplo do texto federal, a lei municipal prudentina veda ao fisco qualquer meio coercitivo para a cobrança ou adimplemento das obrigações tributárias,

---

<sup>29</sup> Art. 2º - O ordenamento tributário municipal deverá se nortear pelos princípios constitucionais da Justiça, Segurança Jurídica, Legalidade, Igualdade, Proporcionalidade, Anterioridade, Irretroatividade, Equidade, Não-confiscatoriedade, bem como pela capacidade contributiva de seus contribuintes.

prevendo, ainda, a obediência aos tratados internacionais, aos princípios gerais de direito, analogia, à própria Constituição Federal, às leis internas, conforme previsto nos artigos 3º<sup>30</sup> e 47<sup>31</sup> do referido texto legal.

O artigo 5º do citado diploma, destina-se à exposição dos objetivos do presente Código de Defesa do Contribuinte, ressaltando a preocupação freqüente desse tipo de legislação protetiva, no que tange à reparação dos danos causados aos contribuintes em razão do exercício arbitrário do poder de tributar pelas entidades tributantes, conforme previsto no inciso IV<sup>32</sup> desse artigo.

Já o artigo 6º, foi reservado para os direitos do contribuinte, sendo composto por vinte e um incisos e dois parágrafos, por nós citados, dentre outros pontos relevantes, o prazo de 30 dias para resposta da autoridade tributária de seus pleitos, previsto no inciso XIV<sup>33</sup>; a efetiva prevenção e reparação dos danos causados, tal como objetivado no artigo anterior e aqui assegurado pelo inciso XVIII; e o parágrafo 2º, que não exclui do presente texto outros direitos e garantias previstos em legislação esparsa.

---

<sup>30</sup> Art. 3º - A aplicação do Sistema Tributário Municipal terá como norte a obediência dos direitos, garantias e obrigações do contribuinte estabelecidos na presente Lei, nos ditames constitucionais e nos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte, não sendo admitido por parte do Município, sob qualquer hipótese, o uso de sanções políticas, como meio coercitivo de obrigar o contribuinte ao pagamento de obrigação tributária, tais como a interdição de estabelecimento, a proibição de transacionar com órgãos e entidades públicas e instituições oficiais de crédito ou a imposição de sanções administrativas.

<sup>31</sup> Art. 47 - Os direitos e obrigações previstos nesta Lei não excluem outros decorrentes do regramento constitucional, dos tratados ou convenções internacionais de que a República Federativa do Brasil seja signatária e das Leis internas, dos regulamentos e demais atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, na parte não revogada, bem como daqueles que derivem dos princípios gerais do direito, da analogia, dos costumes e da equidade, quando aplicáveis.

<sup>32</sup> Art. 5º - São objetivos deste Código:

IV - prevenir e reparar os danos decorrentes de abuso de poder por parte do Município na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua competência;

<sup>33</sup> Art. 6º - São direitos do contribuinte:

XIV – receber, no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável justificadamente, e uma única vez e por igual período, sob pena de caracterizar-se lesão de direito e responsabilidade funcional do agente tributário, resposta fundamentada de seus pleitos, inclusive de pedidos de certidão negativa;

XVIII - a efetiva prevenção e reparação de danos patrimoniais e morais, individuais ou coletivos, na forma da Lei, decorrentes da violação dos seus direitos;

§ 2º - Os direitos e garantias do contribuinte disciplinados na presente Lei serão reconhecidos pela administração tributária, sem prejuízo de outros decorrentes da Constituição Federal, dos princípios nela expressos e dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.



Outro ponto relevante contido no texto prudentino é a previsão expressa do princípio da legalidade, contida em seu artigo 7º<sup>34</sup>, bem como o duplo grau de deliberação, a garantia do contraditório e da ampla defesa nos processos administrativos, encontrados no artigo 10<sup>35</sup> do mesmo diploma.

Oportuno ainda ressaltar o disposto no artigo 20<sup>36</sup>, que completa a idéia descrita pelo artigo 3º, já citado, estabelecendo os princípios aos quais a Administração Tributária deverá observar no desempenho de suas funções (justiça, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, dentre outros).

Peculiaridade do texto prudentino é a localização do rol das garantias do contribuinte. Em outros diplomas tais garantias costumam seguir em ordem lógica aos direitos do contribuinte, todavia, na Lei Complementar nº 144/05, as garantias do contribuinte são contempladas pelo artigo 34<sup>37</sup>, merecendo especial destaque os incisos VII e VIII, os quais garantem o duplo grau de deliberação no julgamento administrativo, e, a consideração das peculiaridades locais na implantação de sistemas de controle fiscal que impliquem gastos.

O Código de Defesa do Contribuinte de Presidente Prudente/SP, ao contrário de outros diplomas analisados anteriormente, não prevê expressamente ao contribuinte o direito à educação tributária. Ainda que não prevista de forma explícita no texto municipal, o Sistema Municipal de Defesa do Contribuinte, instituído pela Lei Orgânica do Município de Presidente Prudente, traça como objetivo a orientação e defesa do contribuinte no âmbito desse município. Essa orientação poderia ser interpretada como a educação tributária prevista nos demais textos legais,

---

<sup>34</sup> Art. 7º - A legalidade da instituição do tributo pressupõe a estipulação expressa de todos os elementos indispensáveis à incidência, quais sejam, a descrição objetiva da materialidade do fato gerador, a indicação dos sujeitos do vínculo obrigacional, da base de cálculo e da alíquota, bem como dos aspectos temporal e espacial da obrigação tributária.

<sup>35</sup> Art. 10 - São assegurados, nos processos administrativo-fiscais, o contraditório, a ampla defesa e o duplo grau de deliberação.

Parágrafo único - A Segunda Instância administrativa será organizada como colegiado, no qual terão assento, de forma paritária, representantes da administração tributária e dos contribuintes.

<sup>36</sup> Art. 20 - A Administração Tributária obedecerá, dentre outros, aos princípios da justiça, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

<sup>37</sup> Art. 34 - São garantias do contribuinte:

VII - a obediência aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da pluralidade de instâncias no contencioso administrativo-tributário, assegurada, ainda, a participação paritária dos contribuintes no julgamento do processo na instância colegiada;

VIII - a consideração das peculiaridades locais e regionais, bem como a gradualidade de implantação, na introdução de modalidades de controle fiscal que impliquem despesas com a aquisição de equipamentos eletrônicos;

combinada, ainda, com o disposto no artigo 38, inciso V da referida norma, que prevê também a informação ao contribuinte como uma das atribuições desse órgão.

O Sistema Municipal de Defesa do Contribuinte está previsto no artigo 35<sup>38</sup>, tendo seus objetivos contemplados pelo artigo 36<sup>39</sup> e suas atribuições encontradas no artigo 38<sup>40</sup>, todos do Código de Defesa do Contribuinte de Presidente Prudente.

Finalizando essa análise pontual da Lei prudentina, observa-se a preocupação social com a continuidade das empresas e manutenção dos empregos trazida pelo dispositivo legal. Dessa forma pretende-se evitar que a atividade tributária imponha barreiras ou até mesmo coloque fim às atividades empresariais de determinados contribuintes, conforme previsto em seu artigo 41<sup>41</sup>.

Inquestionável que a Lei Municipal, ora analisada, instituidora do Código de Defesa do Contribuinte de Presidente Prudente, traduz-se em largo passo rumo à defesa eficaz do contribuinte. Essa defesa estrutura-se na igualdade entre o particular e a autoridade tributária, resguardando ao primeiro alguns direitos e garantias que devem ser observados, coibindo eventuais abusos por parte do segundo.

Obviamente que o contribuinte, em todos os diplomas até aqui analisados, além de direitos e garantias, recebe alguns deveres; assim sendo, há uma contraprestação deste para como a administração, não se resumindo apenas ao pagamento de tributos.

Todavia, no peculiar caso do município prudentino, essa importante conquista do contribuinte, ainda que aprovada e publicada, estando em vigor desde janeiro do

---

<sup>38</sup> Art. 35 - O Sistema Municipal de Defesa do Contribuinte - SIMDECON, instituído nos termos da Lei Orgânica Municipal, é órgão de composição paritária, integrado por representantes dos poderes públicos e de entidades empresariais e de classe, com atuação na defesa dos interesses dos contribuintes.

<sup>39</sup> Art. 36 - O Sistema Municipal de Defesa do Contribuinte tem por objetivo a orientação e defesa do contribuinte no âmbito do Município de Presidente Prudente/SP.

<sup>40</sup> Art. 38 - São atribuições do SIMDECON:

I - planejar, elaborar, propor, coordenar e executar a política municipal de proteção ao contribuinte;

II - receber, analisar e dar seguimento a reclamações encaminhadas por contribuinte;

III - receber, analisar e responder consultas ou sugestões encaminhadas por contribuinte;

IV - prestar orientação permanente ao contribuinte sobre os seus direitos e garantias, nos limites do Município de Presidente Prudente/SP;

V - informar, conscientizar e motivar o contribuinte, através dos meios de comunicação;

VI - orientar sobre procedimentos para apuração de faltas contra o contribuinte.

<sup>41</sup> Art. 41 – Ressalvadas as normas contidas nos artigos 111 e 112 do Código Tributário Nacional, a interpretação e a aplicação da legislação tributária atenderão, sempre que for possível, aos princípios de continuidade das empresas e de manutenção dos empregos.

corrente ano, não pode surtir seus efeitos esperados, obstando-o das inovações por ela trazidas.

Isso ocorre devido a recente decisão judicial proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade, feito nº 137.016.0/8, publicada no DOE de 27 de julho de 2006, suspendendo liminarmente a eficácia da Lei Complementar nº 144/05 – Código de Defesa do Contribuinte do Município de Presidente Prudente/SP.

Dessa forma, o cidadão-contribuinte prudentino, que momentaneamente pôde comemorar o ingresso de uma legislação moderna e comprometida com a sua defesa, terá que esperar até à final decisão da ação em trâmite naquele tribunal, para, a partir daí, reivindicar os direitos ali contidos.

Enquanto isso não ocorre, e os demais projetos estaduais, bem como o Projeto de Lei Complementar nº 646/99, não forem definitivamente aprovados e sancionados, o contribuinte viverá a expectativa de ver limitada a atuação dos entes tributários, assim como limitados também alguns de seus direitos e garantias.

#### **5.4 Diversidade de Códigos de Defesa do Contribuinte x Segurança Jurídica**

Pudemos observar que, além do Projeto de Lei Complementar Nacional nº 646/99, que visa instituir o Código de Defesa do Contribuinte em nosso sistema jurídico, temos ainda outros diplomas destinados ao mesmo objeto.

Temos leis estaduais e até mesmo de âmbito municipal tratando da defesa do contribuinte contra eventuais abusos da Administração no exercício de seu poder de tributar.

Não se deve criticar a iniciativa dos legisladores estaduais e municipais, pois, ainda que criem uma grande diversidade legislativa, seus efeitos serão revertidos aos contribuintes, valendo seus esforços isolados para tanto.

Todavia, frente a essa diversidade de leis, surge a dúvida sobre como esse fato pode influenciar negativamente o dia-a-dia do contribuinte.

Ora, como pudemos observar em rápida análise de um diploma federal, três estaduais e um municipal, todos guardam algumas similitudes, entretanto, um se mostra mais protetivo, outro mais omissivo e aberto, enfim, evidentes são as diferenças.

Dessa maneira, o modelo ideal de legislação protetiva do contribuinte, deveria constituir-se de um único diploma, deixando o mínimo possível de arbítrio para os legisladores estaduais e municipais.

Caso isso não ocorra, corre-se o risco, por exemplo, de uma mesma classe de contribuintes ser protegida de uma forma pela legislação paulista e de forma diversa pela carioca, ou mesmo em âmbito municipal, ter mais direitos assegurados aos contribuintes do município de Presidente Prudente do que aos contribuintes domiciliados em Ribeirão Preto ou qualquer outro município.

Não se pretende com a previsão dessa legislação única esquecer as peculiaridades de cada região, de cada município; muito pelo contrário, tais peculiaridades e características regionais devem ser respeitadas, até mesmo para que a legislação seja mais eficiente.

O que se sugere é um modelo legislativo único e válido em todo o território nacional, abrindo algumas portas para o legislador estadual e municipal adequar o texto federal às condições de seu estado e município.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, é de se concluir que a tributação é uma necessidade do Estado. Através da imposição e da cobrança dos tributos é que o Estado mantém suas atividades e, conseqüentemente, atinge seus objetivos-fins.

Ainda que seja uma necessidade estatal, essa medida não pode ser arbitrária ou desregrada, devendo observar as limitações impostas pela constituição e demais leis infraconstitucionais.

A Constituição Federal trata de estabelecer limitações ao poder de tributar do estado, estabelecendo várias diretrizes, prevendo os casos de imunidade e trazendo alguns princípios tributários relevantes ao legislador quando da elaboração da legislação criadora de impostos.

Concluimos que o Princípio Republicano, expressamente trazido pela Constituição Federal de 1988, é um importante aliado na compreensão dos demais princípios elencados pelo texto constitucional.

O Brasil é uma república, conforme se depreende da leitura do artigo 1º da Lei Maior. Dessa maneira, deve prevalecer o interesse público, tendo por finalidade as decisões tomadas pelos governantes, pois o objetivo do Estado republicano é a busca do bem comum.

A tributação reflete diretamente sobre essa busca do bem comum, pois é através dela que o Estado financia suas atividades como dito alhures. Assim sendo, essa busca do bem comum, ainda que finalidade básica do Estado Republicano, deve, ainda, ser pautada sobre outros princípios.

Seguindo esse caminho, observamos que a segurança jurídica mostra-se indispensável para a regular manutenção de um Estado Democrático de Direito, como se revela o nosso. O cidadão-contribuinte não pode viver na insegurança da dependência da vontade dos legisladores, pois a própria Constituição visa assegurar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5º, XXXVI CF).

Dessa feita, a segurança jurídica almejada pelo contribuinte é no sentido de que obrigações tributárias extintas, seja pelo pagamento ou por qualquer outra forma, não mais serão objeto de incidência tributária, ainda que haja mudança legislativa.

Falando em legislação, conclui-se, também, que a lei é indispensável para a instituição do tributo, valendo a expressão latina de que *nullum tributum sine lege*, devendo a legislação ser precisa, traçando todas as diretrizes do tributo instituído (sujeito ativo, passivo, base de cálculo, fato gerador, alíquota, vencimento, etc).

Deve, ainda, a legislação tributária atentar para o princípio da irretroatividade, não podendo criar lei alcançando fato pretérito à sua entrada em vigor, consagrado pelo artigo 150, III do Código Tributário Nacional, comportando as exceções do artigo 106, I e II do mesmo *codex*.

Importante observar a anterioridade da lei tributária (150, III, “b” CF), não podendo a mesma incidir no mesmo exercício financeiro de sua criação, ou também a anterioridade especial ou nonagesimal (artigo 195, §6º da CF), visando, sobretudo, a previsibilidade da tributação pelo contribuinte, evitando a surpresa quanto ao tributo devido.

A tributação além das diretrizes apontadas acima, ainda deve pautar-se pela isonomia; isso não se confunde com tributação única ou fixa. Esse princípio dispõe que não se pode estabelecer diferenciação entre contribuintes ocupantes de uma mesma situação fiscal, defendendo aqui, cada vez mais, a observância de condições especiais entre os contribuintes, devendo aqueles que possuem melhores condições econômicas contribuir em maiores parcelas que aqueles menos afortunados.

Finalmente, a tributação não pode chegar a patamares capazes de obstar ou até mesmo impossibilitar a atividade financeira dos contribuintes, ou confiscar-lhes seus bens. A tributação, como abordada no presente trabalho, tem o condão de invadir o patrimônio particular do cidadão-contribuinte, entretanto, essa invasão não pode alcançar níveis extremos capazes de interferir em suas atividades econômicas ou em seu patrimônio.

Ainda com relação a essa vedação do confisco, surge grande discussão doutrinária sobre quais seriam as alíquotas tributárias detentoras desse condão,

cabendo para tanto, uma análise casuística de cada tributo e seu poder de privação patrimonial, não podendo se falar, por enquanto, em um posicionamento padrão.

Destarte, os princípios tributários constitucionais constituem-se nas pilastras de nosso Direito Tributário, devendo ser seguidos pelo legislador quando da criação ou alteração dos tributos.

Observamos, ainda, as limitações ao poder de tributar trazidas pela Constituição Federal, especialmente verificadas entre os artigos 150 e 152 desse diploma. Essas têm o objetivo de demarcar, fixar limites para o exercício da tributação, podendo ser citadas as hipóteses de imunidade, isenção ou não-incidência.

Concluimos, ainda, que, intimamente atrelados a esses princípios constitucionais tributários, bem como às limitações ao poder de tributar, temos uma gama de direitos e garantias destinadas ao contribuinte, sejam esses direitos e garantias trazidos pela Constituição Federal, como aqueles contidos em legislação esparsa.

Destacamos, por exemplo, a questão da capacidade contributiva e a intributabilidade do mínimo existencial. Tal garantia revela-se extremamente importante, pois não deve ser objeto de incidência tributária o mínimo destinado à manutenção do cidadão-contribuinte e à sua família, devendo a sua capacidade contributiva ser mensurada após a exclusão desse patamar mínimo de sobrevivência.

Concluimos, também, que, apesar do dever do contribuinte colaborar com a atividade fiscal do Estado, ele poderá quedar-se silente quando tais informações prestadas possam lhe causar alguma conseqüência negativa, como por exemplo, incriminando-o quanto ao objeto da fiscalização, ou, ainda, quanto à investigação acerca da ocorrência de crime de ordem tributária.

Entendemos por relevante abordar o tema da razoabilidade das leis tributárias, concluindo que, por esse princípio e garantia destinada ao contribuinte, deve-se coibir o absurdo no que tange à legislação tributária, sempre buscando-se a justiça tributária.

Analisando as diversas disposições constitucionais dispensadas ao cidadão-contribuinte, verifica-se a necessidade de dar consecução a essas garantias ali contidas através de uma lei única, o Estatuto do Contribuinte.

Como corolário da defesa dos direitos do contribuinte, surgiu o Projeto de Lei Complementar Nacional nº 646/99, que pretende instituir o Código de Defesa do Contribuinte no âmbito federal.

Esse diploma compila os direitos do contribuinte espalhados nas mais diversas leis e na própria Lei Maior, reunindo-os em um único diploma, trazendo ainda outras disposições, como por exemplo, a criação de órgãos destinados à educação e à orientação do contribuinte.

Nesse mesmo sentido encontramos diplomas estaduais, também analisados no presente trabalho, como o Estatuto do Contribuinte do Estado do Rio Grande do Sul, de São Paulo e do Rio de Janeiro, consubstanciando-se em lei no Estado de São Paulo e ainda em Projetos nos Estados do Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, havendo, ainda, outros diplomas que poderiam ser citados como o do Estado do Paraná e do Mato Grosso do Sul, dentre outros.

Concluimos que os três possuem vários pontos em comum, sendo que pode-se dizer que o diploma do Rio Grande do Sul é mais complexo, procurando legislar sobre as diversas situações possíveis, procurando inclusive atingir à exaustão, ao passo que o diploma carioca é um pouco mais superficial, todavia, confere ainda ao contribuinte daquele estado a proteção de seus direitos por ele almejada.

Há ainda Códigos Municipais, conforme abordado na presente pesquisa. Tomamos como análise a lei do Município de Presidente Prudente, muito bem elaborada, atendendo aos interesses da sociedade.

Com essa diversidade de diplomas abordando o mesmo tema, surge um problema a ser levado em consideração: o da segurança jurídica, posto que corre-se o sério risco de contribuintes sofrerem tratamentos diferenciados frente à diversidade nas legislações.

No presente trabalho foram analisados cinco diferentes leis instituindo o Código de Defesa do Contribuinte, na esfera federal estadual e municipal. Nessa breve análise feita, já foram encontradas diversidades, imagine-se quando todos os estados e municípios tiverem elaborado seus estatutos.



Uma possível solução para esse problema, seria a instituição de um único Código, no caso, o nacional, cujo projeto encontra-se em tramitação no Congresso Nacional, reservando aos estados e municípios uma pequena parcela de competência para legislar, somente com o objetivo de adequar o texto federal à realidade de cada estado ou município.

## BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Forense, 1999.

BARRETO, Aires F.; BOTALLO, Eduardo Domingos (coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar Nacional nº 646/99. Congresso Nacional. Brasília/DF, 1999.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FISCHER, Octavio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Direito tributário e o novo código civil**. São Paulo: RT, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito tributário e financeiro**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. Vol. I; São Paulo. Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao código tributário nacional**. Vol. II, São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e ALVES, José Carlos Moreira. **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2005.

NOVAIS, Marcelo Barbosa. **A tutela dos direitos do contribuinte**. 2004. Monografia (Bacharelado em Direito) - Faculdades Integradas "Antônio Eufrásio de Toledo", Presidente Prudente, 2004.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade**. São Paulo: RT, 2005.

PRESIDENTE PRUDENTE/SP. Lei Complementar Municipal nº 144/05. Câmara Municipal de Presidente Prudente/SP, 2005.

RIO DE JANEIRO. Projeto de Lei Complementar Estadual nº 1157/99. Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro/RJ, 1999.

RIO GRANDE DO SUL. Projeto de Lei Complementar Estadual nº 122/03. Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, 2003.

RIOS, José Lázaro Carneiro. **Tributação e capacidade contributiva**. In: Direitonet. Disponível em <<http://www.direitonet.com.br/artigos/x/25/56/2556/>>. Acesso em 03/ago/06.

ROCHA, Kleverson Gomes. Disponível em <<http://www.jus2.ul.com.br/doutrina/texto.asp?id=3585>>. Acesso em 02/ago/2006

SÃO PAULO. Lei Complementar Estadual nº 939/2003. Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo, 2003.